Emilian DUMITREAN

CONTABILITATE FINANCIARĂ

CONTABILITATE FINANCIARĂ

editura
sed
com
libris

Cartea este o pasiune,
iar pasiunea se împarte...

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Emilian DUMITREAN

CONTABILITATE FINANCIARĂ

CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CUPRINS

CAPITOLUL 1
OBIECTUL DE STUDIU,
PRINCIPIILE DE BAZĂ ŞI CONVENŢIILE CONTABILE / 13
1.1. Patrimoniul –
obiect de studiu al contabilităţii financiare / 14
1.2. Principiile de bază şi convenţiile contabile / 18
1.2.1. Principiile de bază ale contabilităţii financiare / 18
1.2.2. Convenţiile (principiile) contabile / 25
1.3. Mijloace de realizare a contabilităţii financiare / 27
1.3.1. Planul de conturi general / 27
1.3.2. Documentele contabile / 28
1.3.3. Forma de înregistrare contabilă / 31
1.4. Organizarea şi conducerea contabilităţii financiare / 33
1.4.1. Consideraţii generale / 33
1.4.2. Organizarea structurală a contabilităţii financiare / 34
1.5. Întrebări recapitulative / 36
1.6. Teste grilă / 36

CAPITOLUL 2
CONTABILITATEA CAPITALURILOR / 39
2.1. Capitalurile proprii (finanţarea proprie) / 40
2.1.1. Capitalul social / 43
2.1.1.1. Definiţie şi structură / 43
2.1.1.2. Evaluarea capitalului social / 44
2.1.1.3. Constituirea capitalului social / 45
2.1.1.4. Majorarea capitalului social / 53
2.1.1.5. Reducerea capitalului social / 66
2.1.1.6. Amortizarea capitalului social / 69
2.1.2. Rezervele din reevaluare / 70
2.1.3. Rezervele / 77
2.1.4. Rezultatul exerciţiului şi rezultatul reportat / 82
2.1.4.1. Rezultatul exerciţiului / 82
2.1.4.2. Rezultatul reportat / 87

BCU IAŞI - BIBLIOTECA UNIVERSITY LIBRARY

2.2. Împrumuturile și datoriile asimilate / 89
2.2.1. Împrumuturile din emisiuni de obligațiuni / 89
2.2.2. Creditele bancare pe termen lung / 97
2.2.3. Alte împrumuturi și datorii asimilate / 101
2.2.3.1. Leasingul financiar / 101
2.2.3.2. Datorii privind concesiunile / 107
2.2.4. Subvențiile pentru investiții / 108
2.3. Provizioanele / 115
2.4. Întrebări recapitulative / 119
2.5. Teste grilă / 121

CAPITOLUL 3
CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE / 127
3.1. Definiții, recunoaștere și evaluare / 128
3.1.1. Definiții / 128
3.1.2. Recunoașterea și evaluarea activelor imobilizate / 129
3.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale / 133
3.2.1. Definiție și clasificare / 133
3.2.2. Contabilitatea sintetică a imobilizărilor corporale / 134
3.2.2.1. Intrarea (recepția) imobilizărilor corporale / 134
3.2.2.2. Cheltuielile ulterioare / 146
3.2.2.3. Deprecierea imobilizărilor corporale / 147
3.2.2.4. Ieșirea imobilizărilor corporale din entitate / 158
3.2.3. Terenurile și amenajările de terenuri / 165
3.3. Contabilitatea imobilizărilor necorporale / 166
3.3.1. Delimitări structurale / 166
3.3.2. Imobilizările necorporale identificabile / 166
3.3.3. Imobilizările necorporale neidentificabile ca elemente separate (fondul comercial) / 173
3.4. Contabilitatea imobilizărilor financiare / 177
3.5. Întrebări recapitulative / 185
3.6. Teste grilă / 186

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL 4
CONTABILITATEA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE / 191
4.1. Delimitări şi structuri privind stocurile / 192
4.2. Evaluarea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie / 194
4.3. Contabilitatea stocurilor / 199
4.3.1. Contabilitatea sintetică a stocurilor / 199
4.3.1.1. Contabilitatea stocurilor de materii prime şi materiale / 199
4.3.1.2. Contabilitatea obiectelor de inventar / 207
4.3.1.3. Alte operaţiuni privind stocurile de materii prime şi materiale / 210
4.3.1.4. Contabilitatea stocurilor de produse şi producţie în curs de execuţie / 212
4.3.1.5. Stocurile de animale şi păsări / 223
4.3.1.6. Contabilitatea mărfurilor şi ambalajelor / 226
4.3.1.7. Contabilitatea stocurilor aflate la terţi / 250
4.3.1.8. Deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie / 252
4.4. Întrebări recapitulative / 256
4.5. Teste grilă / 257

CAPITOLUL 5
CONTABILITATEA DATORIILOR ŞI CREANŢELOR GENERATE DE ACTIVITATEA DE EXPLOATARE / 261
5.1. Structura şi recunoaşterea datoriilor şi creanţelor de exploatare / 262
5.2. Contabilitatea datoriilor şi creanţelor comerciale / 263
5.2.1. Datoriile şi creanţele comerciale neexigibile / 277
5.2.2. Deprecierea creanţelor – clienţi / 279
5.3. Decontările cu angajaţii, asigurările şi protecţia socială / 281
5.3.1. Decontările cu angajaţii / 281
5.3.2. Decontările cu asigurările sociale şi protecţia socială / 290
5.3.3 Alte operaţiuni privind decontările cu personalul, asigurările şi protecţia socială / 298
5.4. Decontările cu bugetul statului şi fondurile speciale / 301
5.4.1. Impozitul pe profit / 301
5.4.2. Impozitul pe venituri de natura salariilor / 303
5.4.3. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor / 305

BCU CLUJ / UNIVERSITY LIBRARY

5.4.4. Taxa pe valoarea adăugată / 306
5.4.5. Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate / 320
5.4.6. Decontările în cadrul grupului şi cu acţionarii sau asociaţii / 326
5.4.7. Decontările din operaţii în participaţie / 329
5.5. Contabilitatea operaţiunilor de regularizare / 334
5.6. Întrebări recapitulative / 338
5.7. Teste grilă / 339

CAPITOLUL 6

CONTABILITATEA TREZORERIEI / 345
6.1. Definiţii şi structura trezoreriei / 346
6.2. Contabilitatea operaţiunilor de trezorerie / 359
6.3. Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt / 366
6.4. Deprecierea investiţiilor financiare pe termen scurt / 368
6.5. Întrebări recapitulative / 371
6.6. Teste grilă / 372

CAPITOLUL 7

CHELTUIELILE ŞI VENITURILE / 379
7.1. Cheltuielile / 380
7.2. Veniturile / 381
7.3. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor / 383
7.4. Întrebări recapitulative / 386
7.5. Teste grilă / 387

CAPITOLUL 8

SITUAŢIILE FINANCIARE ANUALE / 391
8. 1. Utilizatorii şi necesităţile de informare ale acestora / 393
8.2. Obiectivul situaţiilor financiare / 394
8.3. Caracteristicile calitative ale situaţiilor financiare / 396
8.4 Structurile situaţiilor financiare / 401
8.4.1. Poziţia financiară / 401
8.4.2. Performanţa / 405
8.5. Recunoaşterea şi evaluarea structurilor situaţiilor financiare / 408
8.5.1. Recunoaşterea structurilor situaţiilor financiare / 408
8.5.2. Recunoaşterea cheltuielilor / 411
8.5.3. Evaluarea structurilor situaţiilor financiare / 412

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

8.6. Conceptele de capital și menținere a nivelului capitalului / 413
8.6.1. Conceptul de capital / 413
8.6.2. Conceptele de menținere a nivelului capitalului și de calcul a profitului / 414
8.7. Lucrările de închidere a exercițiului financiar / 416
8.7.1. Lucrările premergătoare întocmirii situațiilor financiare anuale / 417
8.7.2. Întocmirea situațiilor financiare anuale / 431
8.8. Întrebări recapitulative / 459
8.9. Teste grilă / 460

Planul de Conturi general / 465
Bibliografie / 483

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

De cele mai multe ori, o prefață este considerată, de o parte dintre cititori, **inutilă**. În susținerea acestei opinii, avem în vedere următoarele constatări: în primul rând, unii dintre cititori sunt mai preocupați de conținutul propriu-zis al lucrării, decât de ideile exprimate de către autor sau terți în acest preambul și trec peste; în al doilea rând, criza de timp cu care ne confruntăm este o „scuză" frecventă pentru a intra direct în esența lucrurilor și, nu în ultimul rând, alții, mai cârcotași, apreciază că prefața încarcă costurile unei cărți. Pentru ceilalți, care lecturează o lucrare din „scoarță în scoarță" m-am așezat să scriu aceste rânduri.

Informația contabilă, în particular (informația economică, pe un plan mai general), este actualmente un element indispensabil al progresului, mai ales în contextul globalizării economiei și afacerilor. Procesele manageriale au devenit activități complexe în care cunoașterea și informarea sunt esențiale pentru fundamentarea pe baze realiste ale tacticilor și strategiilor decizionale. Cea mai mare parte dintre informațiile utilizate în procesele de conducere moderne au sorginte natură contabilă. Iată de ce *administrarea și conducerea unei afaceri,* indiferent de întinderea sa, *este de neconceput fără* ***contabilitate***, fără o informație de calitate și obținută în timp util. Ordonată și bazată pe o logică ce nu de puține ori s-a dovedit apropiată de cea a matematicii, știința contabilității și-a pus întotdeauna amprenta asupra tuturor activităților desfășurate de omenire, începând cu perioada antică, continuând în prezent și prelungindu-se în perioadele viitoare.

Contabilitatea românească a fost supusă unui **amplu proces de reformare**, armonizare, convergență și conformitate cu reglementările internaționale și cu Directivele Contabile Europene (a IV-a, a VII-a și a VIII-a). Reforma contabilității românești a ajuns, în opinia noastră, în stadiul final odată cu implementarea Ordinului nr. 1752/ 2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, modificat prin O.M.F. nr. 2001/2006 publicat în M.Of. nr. 994 din data de 13.12.2006, modificat prin O.M.F. nr. 2374/2007 publicat în M.Of. nr. 25 din data de 14.01.2008.

Apariția unei lucrări de **CONTABILITATE FINANCIARĂ**, elaborată de Domnul Prof. univ. dr. Emilian DUMITREAN, ca *o sinteză a multiplelor probleme teoretice și practice* cu care se confruntă lucrătorii din acest sector de activitate, reprezintă un motiv de bucurie pentru Școala de Contabilitate de la Iași, fondată de regretatul Prof. univ. dr. docent Dumitru RUSU. Domeniu specializat al contabilității și atât de util informării utilizatorilor externi, contabilitatea financiară are ca obiectiv furnizarea unei

imagini fidele a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii entității.

Lucrarea menționată anterior, **structurată pe opt capitole**, abordează integralitatea problemelor specifice contabilității financiare, respectiv, obiectul de studiu, principiile de bază și convențiile contabile ale acesteia, contabilitatea capitalurilor, activelor imobilizate, stocurilor și producției în curs de execuție, datoriilor și creanțelor generate de activitatea de exploatare, trezoreriei, cheltuielilor și veniturilor, precum și situațiile financiare anuale.

Prin modul de prezentare a structurilor specifice contabilității financiare (active, datorii, capital propriu, venituri și cheltuieli) ***s-au urmărit, deopotrivă, aspectele teoretice*** privind definirea și structurarea lor, precum ***și cele aplicative*** legate de constatarea, evaluarea și înregistrarea în contabilitatea financiară a diferitelor operații. Mai mult, fiecare capitol al lucrării este însoțit de câte un set de întrebări recapitulative și teste grilă, ceea ce-i conferă un caracter profund didactic și de autoevaluarea a cunoștințelor dobândite de către cititor.

Conținând ***un număr mare de exemple și o bibliografie amplă și actualizată*** cu cele mai recente reglementări, lucrarea vine în ajutorul cititorului, debutant sau profesionist în domeniul contabilității financiare, contribuind atât la pregătirea sa profesională, cât și la autoevaluare. Evident că o lucrare de contabilitate financiară oricât ar fi ea de completă nu poate oferi soluții la toate problemele specifice care apar în practică, întrucât în acest domeniu practica a fost cu un pas înainte teoriei, și nu invers.

Adresez tuturor celor interesați **INVITAȚIA** de a aborda cu interes prezenta lucrare, în special, studenților noștri, dar și economiștilor consacrați, absolvenți din promoțiile mai recente sau mai vechi.

Pornind de la constatarea că orice lucru este susceptibil de a fi îmbunătățit, sunt convins că autorul acesteia, Prof. univ. dr. Emilian DUMITREAN, va aprecia pozitiv orice recomandare critică și sugestie venită din partea cititorilor, pe care le va recepționa și trata cu toată atenția cuvenită.

Ca o concluzie a celor menționate anterior, **recomandăm publicului lucrarea de față, provocându-l la lectură și studiu.**

Conf. univ. dr. Constantin TOMA,
Departamentul de Administrarea Afacerilor,
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza" Iași

BCU IASI CENTRU UNIVERSITAR LIBRARY

CAPITOLUL 1

OBIECTUL DE STUDIU, PRINCIPIILE DE BAZĂ ŞI CONVENŢIILE CONTABILE

1.1. Patrimoniul – obiect de studiu al contabilității financiare
1.2. Principiile de bază și convențiile contabile
1.3. Mijloace de realizare a contabilității financiare
1.4. Organizarea și conducerea contabilității financiare
1.5. Întrebări recapitulative
1.6. Teste grilă

BCU IAŞI/CENTRU

Contabilitatea financiară descrie circuitul economic şi financiar al elementelor ce compun patrimoniul unei entităţi, obiectivul principal fiind furnizarea informaţiilor privind poziţia financiară, rezultatele obţinute şi fluxurile de trezorerie, generate de tranzacţiile şi evenimentele care produc modificări în structura şi mărimea patrimoniului. „Contabilitatea ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute din administrarea persoanelor juridice şi fizice, trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la poziţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de trezorerie, atât pentru cerinţele interne ale acestora, cât şi în relaţiile cu investitorii prezenţi şi potenţiali, creditorii financiari şi comerciali, clienţii, instituţiile guvernamentale şi alţi utilizatori."[1]

Contabilitatea financiară este organizată şi condusă ca o contabilitate de angajamente, este publică şi standardizată (se bazează pe norme, convenţii şi reguli privind producţia, prezentarea şi utilizarea informaţiilor contabile).

„Conform contabilităţii de angajamente, efectele tranzacţiilor şi a altor evenimente sunt recunoscute atunci când se produc (şi nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este încasat sau plătit) şi sunt înregistrate în contabilitate şi raportate în situaţiile financiare ale perioadelor aferente."[2]

1.1. Patrimoniul – obiect de studiu al contabilităţii financiare

Sub aspect *juridic*, patrimoniul reprezintă totalitatea drepturilor şi obligaţiilor în expresie bănească care aparţin unei persoane fizice sau juridice (morale). Sub aspect *economic*, patrimoniul reprezintă totalitatea, respectiv, universalitatea valorilor corporale şi necorporale, contabilizate sub formă de bunuri materiale, nemateriale sau financiare, de avere circulantă, de trezo-

[1] Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, M.O. nr. 48/14.01.2005.

[2] O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, M.O. nr. 1080 bis, p. 15.

BCU IAŞI CENTRALA UNIVERSITARĂ

rerie şi creanţe. Ele trebuie să aparţină subiectului de drept care este entitatea patrimonială.

Patrimoniul reprezintă o universalitate juridico-economico-financiară, este personal, în sensul că aparţine unei anumite persoane, este distinct faţă de persoana căruia îi aparţine, este unic şi indivizibil.

Existenţa patrimoniului presupune îmbinarea a două elemente: persoana fizică sau juridică, ca subiect de drepturi şi obligaţii şi bunurile economice ca obiecte de drepturi şi obligaţii. Între obiectele de drepturi şi obligaţii, pe de o parte, şi drepturile şi obligaţiile, pe de altă parte, stă persoana fizică sau juridică în calitatea sa de subiect de drepturi şi obligaţii.[1]

Patrimoniul devine obiect de studiu al contabilităţii numai în situaţia în care acesta este investit (utilizat în activitatea economică, în vederea obţinerii de bunuri şi servicii destinate vânzării, sau în activităţi administrative şi social-culturale, prin care se satisfac necesităţi reale ale societăţii).

Din punct de vedere al contabilităţii financiare, patrimoniul apare ca o entitate compusă din bunurile economice, ca obiecte de drepturi şi obligaţii ce formează substanţa materială a patrimoniului, pe de o parte, şi drepturile şi obligaţiile cu valoare economică, care exprimă raporturile de proprietate, în cadrul cărora se procură şi gestionează bunurile, pe de altă parte.

Contabilitatea studiază raporturile de schimb proprii patrimoniului. Într-o viziune statică, la un moment dat, aceste raporturi reprezintă echilibrul intern al patrimoniului, creat între bunurile economice ca obiecte de drepturi şi obligaţii şi drepturile şi obligaţiile cu privire la aceste bunuri. Interpretate prin prisma categoriei economice de „capital", raporturile de schimb studiate de contabilitate, reprezintă relaţiile dintre drepturile şi obligaţiile pecuniare şi bunurile economice investite şi folosite în activitatea entităţii patrimoniale. Drepturile pecuniare corespund „capitalului propriu", obligaţiile „capitalului străin" (sau datoriilor), iar bunurile economice reprezintă modul de investire şi întrebuinţare a capitalului.

La nivelul obiectului contabilităţii, primul termen al ecuaţiei „bunurile economice" reprezintă structura patrimonială de „activ", iar cel de-al doilea

[1] Oprea, C. ş.a., *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1995, p. 9.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

termen „drepturile şi obligaţiile", respectiv, „capitalul propriu" şi „capitalul străin", structura patrimonială de „pasiv".

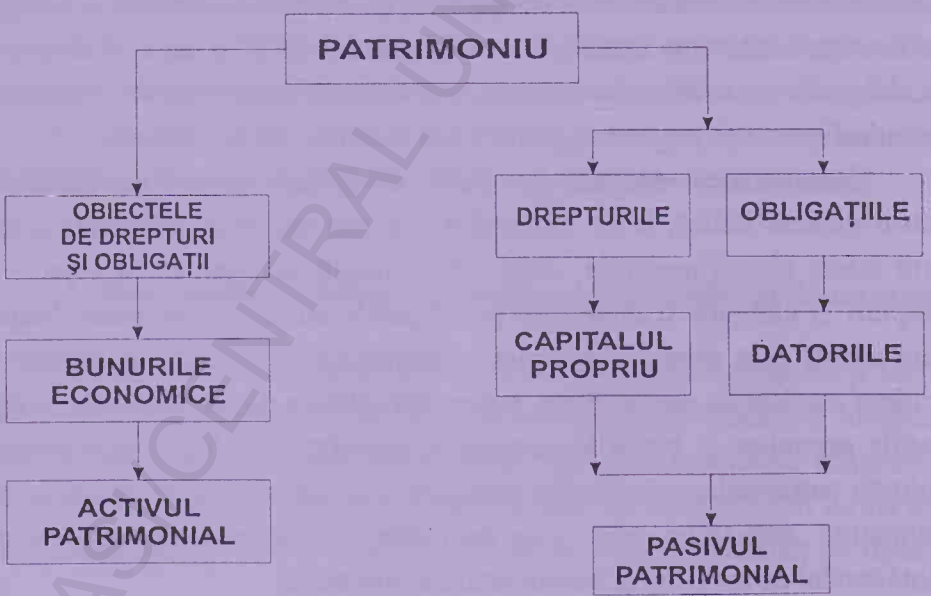
În teoria şi practica contabilităţii, există şi concepţia potrivit căreia structura patrimonială de pasiv cuprinde numai obligaţiile faţă de terţi, capitalul figurând ca o entitate distinctă. În acest caz, se operează cu trei termeni: activul, datoriile şi capitalul propriu.[1]

Un activ reprezintă o resursă controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate, şi al cărui cost poate fi evaluat în mod credibil.

O datorie reprezintă obligaţia actuală a entităţii ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice.

Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al acţionarilor în activele unei entităţi după deducerea tuturor datoriilor sale.

Structura patrimoniului, în această concepţie, poate fi prezentată astfel:



[1] O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, M.O. nr. 1080/2005, p. 10.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Pe baza raporturilor de schimb prezentate, contabilitatea are capacitatea informațională de a prezenta situația patrimoniului și rezultatul obținut. Situația patrimoniului este descrisă prin prisma raporturilor de proprietate în care se află subiectul de drept, pe baza relației:

ACTIVUL – DATORIILE = CAPITALUL PROPRIU

Un subiect de drept și-a asigurat integritatea situației patrimoniului și independența financiară, atunci când „Capitalul propriu" este mai mare sau egal cu „Datoriile".

Contabilitatea financiară studiază și echilibrul specific activităților care produc modificări cantitative și calitative în volumul și structura patrimoniului, datorat faptului că orice activitate economică este, în același timp, consumatoare de resurse și producătoare de rezultate. Acest echilibru este definit și delimitat ca o relație între „cheltuieli" și „venituri". Veniturile și cheltuielile constituie elemente direct legate de măsurarea rezultatului.

Veniturile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor sau descreșteri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale proprietarilor.

Cheltuielile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor sau creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către proprietari.

Ecuația de echilibru specifică activităților economice consumatoare de resurse și producătoare de rezultate este de forma:

a) pe baza informațiilor din conturile de cheltuieli și venituri

CHELTUIELI ± REZULTAT NET = VENITURI

b) pe baza informațiilor din bilanțul contabil:

REZULTATUL = CAPITAL PROPRIU LA SFÂRȘITUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR - CAPITAL PROPRIU LA SFÂRȘITUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR PRECEDENT

BCU KSIENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1.2. Principiile de bază și convențiile contabile

1.2.1. Principiile de bază ale contabilității financiare

Ca știință, contabilitatea are o teorie și metodă proprie privind înregistrarea într-o anumită ordine și pe baza unor principii a tuturor tranzacțiilor și a altor evenimente care produc modificări în activele, datoriile și capitalurile proprii ale entității, cum sunt:

- gestiunea și reprezentarea exhaustivă a stării și mișcării patrimoniului;
- dubla reprezentare a stării și mișcării patrimoniului;
- înregistrarea cronologică și sistematică;
- înregistrarea analitică și sintetică;
- fundamentarea documentară a înregistrării tranzacțiilor și evenimentelor economice în contabilitate.

a) Principiul gestionar și al reprezentării exhaustive a stării și mișcării patrimoniului

Conform acestui principiu, patrimoniul este reprezentat ca o entitate gestionară, ca un raport intern de schimb între cele două laturi ale sale – bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, pe de o parte, drepturile și obligațiile cu valoare economică, pe de altă parte. Mișcările de valori sunt evidențiate și analizate din perspectiva efectului lor asupra unui singur patrimoniu ca entitate gestionară.

Dacă mișcările de valori au loc în circuitul intern al patrimoniului, adică titularul de patrimoniu nu intră în raporturi de schimb sau de finanțare cu alte persoane fizice sau juridice, ele sunt descrise ca operații de intrare / ieșire. Mișcările de valori specifice circuitului extern al patrimoniului (titularul de patrimoniu intrând în raporturi de schimb sau finanțare cu terții) sunt evidențiate ca operații de drepturi și obligații, respectiv creanțe și datorii.

Reprezentarea exhaustivă a stării și mișcării patrimoniului presupune înregistrarea tuturor elementelor patrimoniale, precum și a tuturor mișcărilor de valori produse în masa patrimoniului într-o anumită perioadă contabilă.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

Această reprezentare este determinată de funcția gestionară a contabilității, care asigură informația privind integritatea patrimoniului.

Pentru înregistrarea completă și continuă, proprie reprezentării exhaustive, contabilitatea operează cu două criterii: continuitatea și periodizarea. În baza acestor criterii, ciclul contabil începe de fiecare dată cu starea inițială a elementelor patrimoniale la care se adaugă creșterile intervenite în cursul perioadei contabile și se scad reducerile, iar pe această bază se determină starea finală, care devine o componentă de calcul inițială pentru perioada următoare, criteriul de calcul fiind cel al periodizării.

b) Principiul dublei reprezentări a existenței și mișcării patrimoniului

Dubla reprezentare a stării și mișcării patrimoniului prezintă structurile patrimoniale la un moment dat, precum și mișcările de valori în masa activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, determinate de tranzacțiile și evenimentele economice ca un raport de echivalență între destinația sau investiția valorilor și proveniența lor. Semnificația termenilor ecuației se diferențiază în raport de obiectul dublei reprezentări. Astfel, dacă obiectul îl constituie patrimoniul în ansamblul său (active, datorii, capital propriu), ecuația de echilibru este de forma:

ACTIVUL = CAPITALUL PROPRIU + DATORIILE

Din punct de vedere static, dubla reprezentare a patrimoniului (sub aspectul existenței materiale a bunurilor și cel al provenienței lor) se evidențiază prin bilanțul contabil. Activul cuprinde bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, capitalul propriu și datoriile exprimă drepturile și obligațiile titularului de patrimoniu privind elementele constituite ca activ.

Elementele componente ale activului sunt divizate și grupate în bilanț în raport de gradul lor de lichiditate în valori imobilizate și valori circulante. Activele imobilizate cuprind bunurile și valorile economice care sunt utilizate în entitate o perioadă mai mare de un an, iar activele circulante, acele bunuri și valori economice al căror termen de lichiditate nu depășește 12 luni de la data întocmirii bilanțului contabil. Elementele capitalului propriu

și datoriilor sunt divizate și grupate în bilanț în raport cu gradul lor de exigibilitate în capitaluri proprii și datorii, curente și pe termen lung.

Dacă obiectul dublei reprezentări îl constituie mișcările individuale ale elementelor ce compun patrimoniul, raportul de schimb este cel dintre debitul și creditul conturilor.

Contabilitatea fiind grefată pe un patrimoniu, ea reflectă starea lui la constituirea entității, iar apoi înregistrează în ordine cronologică și sistematică toate tranzacțiile și alte evenimente care provoacă modificări în structura și volumul acestuia. Elementele patrimoniale se modifică continuu, ca urmare a tranzacțiilor și evenimentelor economice generate de activitățile desfășurate în cadrul entității. Tranzacțiile economice îmbină organic mișcarea (acțiunea) tehnică cu cea valorică a mijloacelor economice, fiind determinate de activitatea privind transformarea și deplasarea în spațiu a acestora, constând în prelucrări, manipulări, transporturi. Evenimentele economice rezultă din tranzacțiile economice, fiind determinate de acestea. Ele alcătuiesc, prin conținutul lor, activitatea financiară a entității patrimoniale, fiind analizate în strânsă dependență și corelație cu tranzacțiile economice.

În studierea modificărilor valorice care intervin în masa patrimonială, contabilitatea supune tranzacțiile și evenimentele economice la două feluri de analiză:

- analiza echivalențelor valorice și
- analiza mișcărilor valorice.

Analiza echivalențelor valorice constă în cercetarea dublei modificări provocate de tranzacțiile și alte evenimente care au loc, reflectată, pe de o parte, în debitul unui cont și, pe de altă parte, în creditul altui cont (sau mai multor conturi), în creditul unui cont și debitul altui cont (sau mai multor conturi), sau debitul și creditul mai multor conturi.

Analizate din punct de vedere al modificărilor produse în activele, datoriile și capitalul propriu, tranzacțiile și alte evenimente pot fi grupate în trei categorii:

1. tranzacții și alte evenimente care produc modificări de structură, în active, datorii și capital propriu;

BCU "ȘTIINȚA" UNIVERSITY LIBRARY

2. tranzacții și alte evenimente care produc modificări în structura și volumul activelor și datoriilor;

3. tranzacții și alte evenimente care produc modificări în structura și volumul activelor, datoriilor și capitalului propriu.

Dacă notăm cu A – activele, D – datoriile, C – capitalul propriu și X – valoarea creșterilor sau reducerilor, tipurile de modificări produse în activele, datoriile și capitalurile proprii ale entității sunt:

1. tranzacții și evenimente economice care produc modificări de structură în active, datorii și capital propriu:

1.1 $A + X - X = C + D$

1.2 $A = C + D - X + X$

1.3 $A = (C + X - X) + D$

2. operații care produc modificări de volum în structurile de active și datorii:

1.1 $A + X = C + D + X$

1.2 $A - X = C + D - X$

3. operații care produc modificări de structură și volum în active, datorii și capital propriu:

3.1 $A + X = (C + X) + D$

3.2 $A - X = (C - X) + D$

3.3 $A = (C + X) + (D - X)$

3.4 $A = (C - X) + (D + X)$

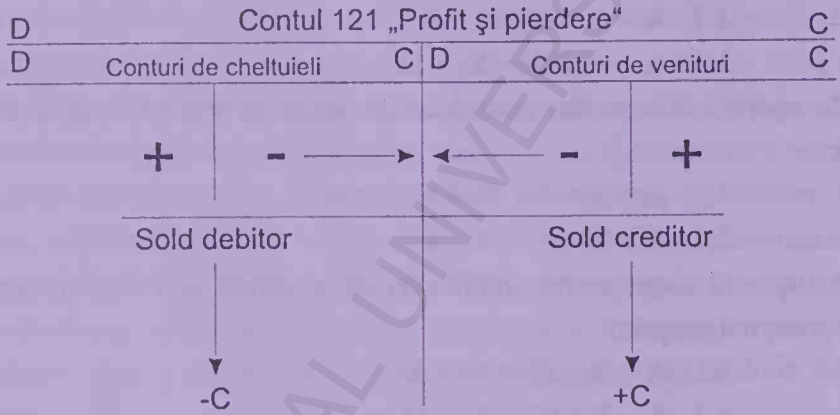
Pentru urmărirea gestiunii patrimoniului, interesează, în mod deosebit, modificările producătoare de rezultate, adică cele de tipul 3.1. – 3.4. Astfel, există un rezultat (o creștere – micșorare reală a capitalului propriu) numai în cazurile când nivelul capitalului (efectul) este modificat ca urmare a variației activului sau datoriilor (cauza).

În contabilitate, tranzacțiile și evenimentele economice se înregistrează cu ajutorul conturilor contabile de active, datorii, capital propriu, cheltuieli și venituri, care potrivit regulilor de funcționare a conturilor evidențiază:

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

Feluri de conturi	Debit	Credit
1. Conturi de active (A)	+	-
2. Conturi de datorii (D)	-	+
3. Conturi de capitaluri proprii (C)	-+	+
4. Conturi de cheltuieli (Ch)	-	-
5. Conturi de venituri (V)		+

Având în vedere faptul că rezultatul determinat prin compararea cheltuielilor cu veniturile influențează capitalul propriu, conturile de cheltuieli și venituri au legătură directă cu capitalul propriu, astfel:



Egalitățile contabile corespunzătoare celor 3 tipuri de modificări:

1.1 + A = - A	2.1 + A = - A	3.2 – C = - A
1.2 – D = +D	2.2 – D = - A	3.3 – D = + C
1.3 – C = +C	3.1 + A = + C	3.4 – C = + D

2) Analiza modificărilor valorice provocate de tranzacțiile și evenimentele economice fructifică proprietățile informative și funcțiile de cunoaștere ale contabilității. Rezultatele acestei analize se concretizează în deciziile tactice și strategice menite să contribuie la dezvoltarea și îmbunătățirea activității din entitatea patrimonială.

Între analiza echivalențelor valorice și analiza modificărilor valorice, există o deosebire de esență. Analiza echivalențelor valorice este legată de tehnica de calcul și de înregistrare a tranzacțiilor și evenimentelor econo-

BCU "MIHAI EMINESCU" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

mice în conturi, având ca obiectiv principal conservarea valorilor patrimoniale, în timp ce analiza modificărilor valorice este legată de procesul conducerii, de managementul gestiunii patrimoniului, urmărind eficiența activității curente a entității. Reflectarea echivalențelor valorice în contabilitate poate rămâne un simplu instrument formal dacă pe această bază nu se analizează modificările valorice din masa activelor, datoriilor și capitalului propriu, asigurându-se informațiile necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea patrimoniului.

c) Principiul înregistrării cronologice și sistematice a tranzacțiilor și evenimentelor economice

Mișcările de valori produse în masa patrimonială, generate de tranzacțiile și evenimentele economice sunt înregistrate în conturi, atât în ordine cronologică, adică a succesiunii lor în timp, cât și într-o formă grupată, după un anumit sistem pe elemente și structuri componente ale patrimoniului. Înregistrarea cronologică se realizează cu ajutorul „Registrului – jurnal". Modelul acestui registru este prezentat în tabelul 1.1.

Nr. oper.	DATA	DOCUMENT JUSTIFICATIV FEL/NR.	EXPLICAȚIE	SIMBOL CONTURI CORESPONDENTE		SUME			
						PARȚIALE		TOTALE	
				D	C	D	C	D	C
1	25.04	State salarii	Datorii solubile	641	421	560	560	560	560
		TOTAL:							

Tabelul nr. 1.1 *Registrul-Jurnal*

Prin înregistrarea sistematică, cu ajutorul „Registrului Cartea – Mare" se obține informația de structură și sinteză privind starea și mișcarea fiecărui element patrimonial, soldul inițial, rulajele debitoare și creditoare, totalul su-

BCU "MIHAIL EMINESCU" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

melor debitoare şi creditoare şi soldul final. Un model de registru „Cartea-Mare" este prezentat în tabelul 1.2.

REGISTRU CARTEA MARE (ŞAH) Den. Contului: PERSONAL - SALARII DATORATE			Simbol cont 421			Pg C		
Nr. din jurnalul de înregistrare	Data operaţiei	Suma	Conturi corespondente					
1	25.04	560	641					
TOTAL:								

Tabelul 1.2 *Registrul Cartea-Mare*

d) Principiul înregistrării analitice şi sintetice

Înregistrarea analitică presupune divizarea activelor, datoriilor, capitalului propriu, cheltuielilor şi veniturilor în părţile lor componente, în scopul cunoaşterii trăsăturilor specifice, folosindu-se, în acest scop, conturile analitice. Aceste conturi evidenţiază existentul şi mişcarea elementelor pe grupe de părţi omogene ale structurilor patrimoniale înregistrate în conturile sintetice. Gradul de detaliere a conturilor sintetice în conturi analitice depinde de complexitatea activităţii din entitatea patrimonială, gradul de generalizare a elementelor patrimoniale şi proceselor înregistrate şi urmărite cu ajutorul conturilor sintetice. În conturile analitice, evaluarea se face cantitativ şi valoric. Prin intermediul acestor conturi, se asigură controlul gestiunii patrimoniului.

Conturile sintetice de gradul I şi II sunt conturile de bază ale contabilităţii, ele reflectă într-o formă grupată diferitele categorii de active, datorii, capitaluri, cheltuieli şi venituri. Soldurile finale ale conturilor de active, datorii şi capitaluri proprii apar în bilanţul contabil, iar cele privind veniturile şi cheltuielile în contul de profit şi pierdere.

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

e) Principiul fundamentării documentare a înregistrării tranzacțiilor și evenimentelor economice în contabilitate

Orice tranzacție (sau eveniment economic), pentru a fi înregistrată în contabilitate, trebuie să fie consemnată într-un document întocmit la locul și momentul producerii acesteia.

Privite din punct de vedere al procesului de cunoaștere și gestiune a patrimoniului, documentele justificative îndeplinesc două funcții: informațională și gestionară.

Funcția informațională constă în faptul că ele asigură datele de intrare în sistemul contabil, furnizând informații de reflectare și control pentru cunoașterea fiecărei operații care provoacă modificări în masa patrimoniului. Funcția gestionară a documentelor justificative rezultă din faptul că ele fac dovada înfăptuirii tranzacțiilor și evenimentelor economice. Pe baza lor se stabilesc și angajează răspunderi, drepturi și obligații cu privire la mișcările de valori produse în elementele patrimoniale.

Înregistrarea operațiilor în conturi, pe baza documentelor justificative, conferă contabilității calitatea de forță probantă în raporturile economico-juridice. Ele angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat ori înregistrat în contabilitate.

1.2.2. Convențiile (principiile) contabile

Pentru a realiza o imagine fidelă a poziției financiare și a rezultatelor, evaluarea posturilor cuprinse în situațiile financiare trebuie efectuată în acord cu următoarele principii contabile generale:[1]

a) Continuitatea activității estimează că entitatea își continuă, în mod normal, funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității.

În cazul în care situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza principiului continuității activității, această informație trebuie prezentată împre-

[1] O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, M.O. 1080/2005, p. 15-16.

BCU IAȘI - BIBLIOTECA CENTRALĂ UNIVERSITARĂ

unã cu explicaţii privind modul de întocmire a raportării financiare respective şi motivele care au stat la baza deciziei potrivit căreia entitatea nu mai poate continua activitatea.

b) Permanenţa metodelor presupune continuitatea aplicării aceloraşi reguli şi norme privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor patrimoniale şi a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informaţiilor contabile. Modificările politicii contabile sunt permise numai dacă sunt cerute de lege, de un standard contabil sau au ca rezultat informaţii mai relevante sau mai credibile, referitoare la activitatea entităţii.

Dacă s-au efectuat modificări în politicile contabile, acestea trebuie menţionate în notele la situaţiile financiare, pentru ca utilizatorii să poată aprecia:

- dacă politica contabilă a fost aleasă în mod adecvat;
- efectul modificării asupra rezultatelor raportate;
- tendinţa reală a rezultatelor.

c) Prudenţa impune ca valoarea fiecărui element patrimonial să fie determinată pe baza convenţiei (principiului) prudenţei.

În mod deosebit, se au în vedere următoarele aspecte:

- se vor lua în considerare numai profiturile recunoscute până la data încheierii exerciţiului financiar;
- se va ţine seama de toate obligaţiile previzibile şi de pierderile potenţiale care au luat naştere în cursul exerciţiului financiar încheiat sau pe parcursul unui exerciţiu financiar anterior, chiar dacă asemenea obligaţii sau pierderi apar între data încheierii exerciţiului şi data întocmirii bilanţului;
- se va ţine seama de toate ajustările şi pierderile de valoare datorate deprecierilor, indiferent de rezultatul exerciţiului (profit sau pierdere).

d) Independenţa exerciţiului presupune luarea în considerare a veniturilor şi cheltuielilor corespunzătoare exerciţiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ţine seama de data încasării sau plăţii acestor venituri şi cheltuieli.

e) Evaluarea separată a elementelor de activ şi de datorii. Pentru stabilirea valorii totale a unei poziţii din bilanţ se determină separat valoarea fiecărui element individual de activ sau datorii.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

f) Intangibilitatea. Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent.

g) Necompensarea. Valorile elementelor ce reprezintă active nu pot fi compensate cu valorile elementelor ce reprezintă datorii sau capital propriu, respectiv, veniturile cu cheltuielile, cu excepția compensărilor admise de Standardele Internaționale de Contabilitate.

h) Prevalența economicului asupra juridicului. Informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a tranzacțiilor și evenimentelor, nu numai forma lor juridică.

i) Pragul de semnificație. Orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în situațiile financiare. Elemente cu valori nesemnificative care au aceeași natură sau cu funcții similare trebuie însumate, nefiind necesară prezentarea lor separată. Informațiile sunt semnificative dacă omisiunile sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare.

Pentru acele elemente a căror valoare este nesigură și care trebuie incluse în situațiile financiare, în contabilitate trebuie făcute cele mai bune estimări. În acest scop, se impune uneori revizuirea valorilor acestor elemente pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei de închidere a exercițiului financiar, schimbările de circumstanțe sau dobândirea unor noi informații, ori de câte ori aceste valori sunt semnificative. Efectul unei asemenea modificări trebuie inclus în cadrul aceleiași poziții din bilanț, respectiv din contul de profit și pierdere, unde a fost reflectată și estimarea contabilă inițială.

1.3. Mijloace de realizare a contabilității financiare

1.3.1. Planul de conturi general

Planul de conturi românesc se bazează pe clasificarea zecimală a conturilor și se prezintă sub forma unei liste de conturi sintetice; în planul de conturi regăsim trei elemente:

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

a) **Clasele de conturi** sunt simbolizate cu o cifră de la 1 la 9.

Clasa 1 – *„Conturi de capitaluri“*

Clasa 2 – *„Conturi de imobilizări“*

Clasa 3 – *„Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie“*

Clasa 4 – *„Conturi de terţi“*

Clasa 5 – *„Conturi de trezorerie“*

Clasa 6 – *„Conturi de cheltuieli“*

Clasa 7 – *„Conturi de venituri“*

Clasa 8 – *„Conturi speciale“*

Clasa 9 – *„Conturi de gestiune“*

b) **Grupele de conturi** sunt simbolizate cu două cifre, prima cifră reprezintă clasa, iar a doua grupă de conturi (acestea nu sunt operaţionale, în sensul că nu se folosesc la înregistrarea în contabilitate a tranzacţiilor şi evenimentelor economice).

c) **Conturile sintetice.** Sunt operaţionale, adică se folosesc în contabilitatea curentă pentru înregistrarea tranzacţiilor şi evenimentelor economice. Se prezintă în două forme şi anume:

- *conturile sintetice de gradul I* sunt cele simbolizate cu trei cifre. Unele dintre acestea nu se detaliază pe conturi sintetice de grad superior, situaţie în care sunt operaţionale, altele se detaliază pe conturi sintetice de grad superior, situaţie în care conturile sintetice de gradul I rămân neoperaţionale;

- *conturile sintetice de gradul II* sunt cele simbolizate cu patru cifre şi provin din detalierea conturilor sintetice de gradul I.

1.3.2. Documentele contabile

a) Documentele justificate

Legea contabilităţii prevede la art. 6 (1)[1] că „orice operaţiune economică se consemnează într-un document care stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind, astfel, calitatea de document justificativ“. În continuare, în art. 6(2) din lege, se precizează că „documentele care stau la baza

[1] O.G. nr. 61/30.08.2001 (M.O. nr. 531/31.08.2001), p. 1.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

înregistrării în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat, ori înregistrat în contabilitate, după caz.

Documentele justificative trebuie să cuprindă, de regulă, următoarele elemente:

- denumirea documentului;
- denumirea şi sediul entităţii patrimoniale care întocmeşte documentul;
- numărul şi data întocmirii acestuia;
- menţionarea părţilor care participă la efectuarea operaţiei patrimoniale;
- conţinutul operaţiei patrimoniale;
- datele cantitative şi valorice;
- numele, prenumele şi semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat;
- alte elemente care se consideră necesare.

Pentru înlesnirea folosirii unor documente justificative comune în activitatea financiar-contabilă, Ministerul Finanţelor Publice a întocmit un nomenclator privind modelele registrelor şi formularelor tipizate.

În acest nomenclator au fost incluse atât documentele justificative, cât şi documentele contabile.

b) Registrele de contabilitate. Aceste documente contabile sunt necesare pentru prelucrarea informaţiilor cuprinse în documentele justificative şi înregistrarea în contabilitate. Principalele registre ce se folosesc în contabilitate sunt:

- registrul-jurnal;
- registrul inventar;
- registrul cartea-mare.

Registrul jurnal face parte din categoria documentelor contabile în care se înregistrează prin articole contabile tranzacţiile şi evenimentele economice în ordine cronologică după data întocmirii documentelor sau a intrării lor în entitate.

Atunci când intervin mai multe operaţiuni de aceeaşi natură privind acelaşi loc de activitate, acestea pot fi recapitulate într-un document centralizator, pe baza căruia se poate face înregistrarea în registrul-jurnal. În func-

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

ție de specificul activității, se poate opta pentru un „registru-jurnal general" sau a unor „registre-jurnal auxiliare" pentru tranzacții și evenimente economice de aceeași natură.

Se pot folosi registre auxiliare pentru:

- aprovizionări;
- vânzări;
- trezorerie;
- alte operații.

Registrul-inventar servește pentru înregistrarea tuturor elementelor patrimoniale de active, datorii și capital propriu, grupate după natura lor, potrivit posturilor din bilanțul contabil, inventariate în conformitate cu prevederile legale. Elementele patrimoniale din registrul-inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care susțin posturile din bilanț.

Registrul Cartea-Mare este un document contabil prevăzut de lege prin intermediul căruia se înscriu lunar, direct sau prin regruparea pe conturi corespondente, înregistrările care s-au efectuat în Registrul-jurnal. În registrul Cartea mare se stabilește situația fiecărui cont cu datele privind soldul inițial, rulajele debitoare, rulajele creditoare și soldul final.

Ministerul Finanțelor Publice a stabilit Cartea mare în două variante:

- sub forma unor foi volante format A3, tipizate pe ambele fețe, care servesc pentru stabilirea rulajelor lunare și a soldurilor pe conturi sintetice pentru uzul entităților care aplică forma de înregistrare „pe jurnale";
- sub forma unor foi volante format A4, tipărite pe ambele fețe, denumite și „șah".

Cartea mare stă la baza întocmirii balanței de verificare a conturilor prin intermediul căreia se validează corectitudinea aritmetică a înregistrărilor efectuate pe parcursul unei luni și de la începutul anului în Registrul-jurnal și Cartea-mare.

Balanța de verificare în formă completă cuprinde simbolul și denumirea contului, precum și câte o pereche de coloane pentru debit și credit privind:

- soldurile la începutul anului;
- rulajul în luna curentă;

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- rulajul cumulat de la începutul anului;
- total rulaj plus soldul de la începutul anului;
- soldurile finale.

Balanța sintetică a conturilor întocmită trebuie susținută de balanțe analitice prin intermediul cărora se verifică soldurile finale şi posturile din bilanț.

Informațiile din balanța de verificare definitivă stau la baza întocmirii bilanțului contabil.

Legea Contabilității obligă entitățile care utilizează sisteme de prelucrare automată a datelor să asigure respectarea normelor contabile, stocarea informațiilor, păstrarea lor sub forma suporților tehnici şi controlul asupra activității desfăşurate.

1.3.3. Forma de înregistrare contabilă

Forma de înregistrare contabilă constituie unul dintre principalele instrumente (mijloace) ale contabilității entităților patrimoniale. Ea asigură înregistrarea documentelor primare şi centralizatoare în ordine cronologică (în ordinea documentelor sau numărului de ordine al acestora) şi sistematică (după natura şi felul lor) ce priveşte toate tranzacțiile şi evenimentele economice ale entității.

O formă de înregistrare contabilă presupune îmbinarea următoarelor elemente:

- formularistica de lucru utilizată;
- modul de completare a formularisticii utilizate;
- tehnica de calcul folosită.

Prin regulamentul de aplicare a Legii Contabilității, s-a stabilit cadrul legal pentru a se adopta de către entitățile patrimoniale una din următoarele forme de înregistrare a tranzacțiilor şi evenimentelor economice în contabilitate:

- pe jurnale;
- maestru şah;
- jurnal-cartea mare;
- alte forme care să respecte obligațiile stabilite prin lege.

BCU "ASTRA" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

a) Forme de contabilitate pe jurnale. În cadrul acestei forme, distingem:

1. Jurnalul unic sau *contabilitatea clasică*, aplicabilă la entitățile patrimoniale mici. Ca instrumente de lucru în cadrul acestei forme, pentru prelucrarea documentelor justificative se folosesc:

- Jurnalul unic, pentru înregistrarea cronologică;
- Cartea mare, pentru evidența sistematică și analitică;
- Balanța de verificare, pentru contabilitate și verificarea periodică a exactității datelor;
- Registrul inventar, care cuprinde inventarul de la începutul activității, intrările și ieșirile din patrimoniu.

2. Jurnale multiple sau *contabilitate centralizată* se folosesc ca formă de înregistrare la entitățile patrimoniale, unde contabilitatea este divizată sau dispersată teritorial, având în vedere dimensiunile mai importante ale activității desfășurate.

Formularele folosite în cadrul acestei forme de contabilitate sunt:

- Jurnalele multiple;
- Situațiile pentru debitul unor conturi;
- Cartea mare.

Înregistrările contabile în forma „maestru șah" se practică, de regulă, de unitățile patrimoniale de dimensiuni mijlocii și cu o mai restrânsă dispersie teritorială.

Forma „maestru șah" asigură controlul operativ încrucișat al operațiunilor contabile, ca urmare a faptului că se dezvoltă pe conturi corespondente atât rulajul debitor, cât și rulajul creditor al fiecărui cont sintetic.

Documentele justificative sunt supuse, înainte de a fi înregistrate, operațiunilor de sortare, evaluare și control.

În baza documentelor justificative, se întocmesc note de contabilitate care sunt trecute apoi succesiv în:

- Jurnalul de înregistrare;
- Fișa sintetică „șah";
- Balanța de verificare;
- Bilanț.

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) Forma de contabilitate – informatică

O formă utilizată de către entitățile patrimoniale dotate cu calculatoare constă în folosirea sistemelor informatice. Legea Contabilității prevede că „persoanele care utilizează sisteme informatice de prelucrare automată a datelor au obligația să asigure respectarea principiilor și normelor contabile și controlul datelor înregistrate în contabilitate, precum și păstrarea acestora pe suporți tehnici".

Jurnalele de înregistrare consemnează operațiile economice și financiare în succesiunea lor cronologică. Lunar, balanțele conturilor îndeplinesc și funcția registrului Cartea mare.

1.4. Organizarea și conducerea contabilității financiare

1.4.1. Considerații generale

Societățile comerciale, societățile (companiile) naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice cu scop lucrativ au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv, contabilitatea financiară potrivit Legii Contabilității și contabilitate de gestiune, potrivit intereselor proprii ale entității.

Ministerul Finanțelor Publice elaborează norme contabile și emite reglementările în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor contabile și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Contabilitatea se ține în limba română și în monedă națională. Operațiunile efectuate în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât și în valută. Pentru necesități proprii de informare, entitățile pot opta pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și într-o altă monedă. Cursul utilizat

BCU - VOLTAIRE UNIVERSITY LIBRARY

pentru conversia în moneda națională a situațiilor financiare întocmite într-o altă monedă este cursul de schimb convenit de BNR, valabil pentru data bilanțului.

Răspunderea pentru organizarea și ținerea contabilității în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată revine administratorului[1]. În acest scop, acesta trebuie să asigure condițiile necesare pentru:

- întocmirea documentelor justificative privind operațiunile patrimoniale;
- organizarea și ținerea corectă și la zi a contabilității;
- organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, precum și valorificarea rezultatelor acesteia;
- respectarea regulilor de întocmire a situațiilor financiare, publicarea și depunerea la termen a acestora la organele în drept;
- păstrarea documentelor justificative, a registrelor și situațiilor financiare și organizarea contabilității de gestiune adaptate la specificul activității.

1.4.2. Organizarea structurală a contabilității financiare

Contabilitatea se organizează, de regulă, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare și răspund împreună cu personalul din subordine de organizarea și conducerea contabilității, în condițiile legii. Contabilitatea poate fi organizată și condusă și pe bază de contracte de prestări servicii și de persoane juridice autorizate sau de persoane fizice care au calitatea de expert contabil sau contabil autorizat.

În structura funcțională a entităților patrimoniale, sunt delimitate funcțiile de bază ale acestora: funcția de cercetare-dezvoltare, comercială, financiar-contabilă, de producție și de personal.

Funcția financiar-contabilă antrenează două genuri de activități, și anume: activitatea financiară și activitatea contabilă. Cadrul de realizare a acestei importante funcții este asigurat, în structura organizatorică de direcția financiar-contabilă condusă de către directorul economic sau contabilul-șef.

---

[1] O.M.F.P. nr. 1752/2005, M.O. nr. 1080 bis/2005, p. 8.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

Atribuțiile direcției financiar-contabile se realizează pentru cele două activități specifice în cadrul compartimentului financiar și compartimentul contabilitate.

Compartimentul contabilitate are ca atribuții: înregistrarea la timp și corectă în contabilitate, în mod cronologic și sistematic, pe baza documentelor justificative a tuturor tranzacțiilor și evenimentelor economice, inventarierea patrimoniului, întocmirea registrului inventar, controlul asupra operațiunilor patrimoniale efectuate, întocmirea situațiilor financiare, furnizarea, publicarea și păstrarea informațiilor privind patrimoniul și rezultatele obținute; evidența și calculația costurilor, determinarea și analiza rentabilității pe produse, lucrări, activități, servicii.

În funcție de mărimea entității patrimoniale, se adoptă organizarea serviciului contabilitate. O modalitate de organizare este pe cele două circuite ale contabilității: biroul contabilității financiare și biroul contabilității interne de gestiune, fiecare cu structuri specifice delimitate pentru operații și lucrări omogene și complementare.

Biroul contabilitate financiară poate fi structurat în mai multe compartimente, cu activități omogene delimitate ca responsabilitate și finalitate, de exemplu:

Compartimentul REGISTRU JURNAL GENERAL, BILANȚ ȘI CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE, prin care se gestionează principalul registru oficial de contabilitate cronologică și se asigură întocmirea, verificarea, certificarea, aprobarea și publicarea situațiilor financiare.

a) Compartimentul CONTABILITATEA STOCURILOR organizează împreună cu direcția comercială sistemul de gestiune și de control al stocurilor; concepe sistemul informațional și stabilește metodele de evaluare și de contabilitate analitică; organizează și conduce contabilitatea sintetică și participă la controlul prin inventariere a stocurilor, precum și la evaluarea lor pentru întocmirea bilanțului contabil.

b) Compartimentul CONTABILITATEA CHELTUIELILOR organizează sistemul informațional al cheltuielilor împreună cu celelalte compartimente ale entității; conduce evidența cheltuielilor pe feluri, grupate pe acti-

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

vități de bază (exploatare, financiare, excepționale), și asigură corelația cu contabilitatea internă de gestiune; gestionează și participă la întocmirea părții de debit a contului „Profit și pierdere", în colaborare cu compartimentul „Registrul jurnal general".

c) Compartimentul INVENTARIEREA ȘI EVALUAREA PATRIMONIULUI coordonează și realizează, împreună cu celelalte compartimente și servicii, inventarierea gestiunilor și inventarierea generală, precum și evaluarea la sfârșitul exercițiului a tuturor elementelor patrimoniale, în vederea determinării și estimării deprecierilor reversibile pentru calculul și înregistrarea provizioanelor și ajustărilor pentru deprecieri și pierderi de valoare.

1.5. Întrebări recapitulative

1. Cum este definită contabilitatea financiară în Legea Contabilității?
2. Ce se înțelege prin contabilitate de angajamente?
3. Cum este definit patrimoniul din punct de vedere juridic și economic?
4. Care sunt principiile de bază ale contabilității financiare?
5. Care sunt principiile sau convențiile contabile?
6. Ce criterii stau la baza clasificării conturilor contabile?
7. Ce elemente trebuie să conțină un document justificativ?
8. Care sunt funcțiile documentelor justificative?
9. Ce sunt registrele contabile și care este regimul juridic al acestora?
10. Cine răspunde pentru organizarea și ținerea contabilității potrivit legii?

1.6. Teste grilă

1. Care din următorii utilizatori sunt interesați cu precădere de informații privind continuitatea activității:

a) creditorii financiari;

b) clienții;

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) investitorii;
d) angajații.

2. Care din principiile sau convențiile contabile are legătură directă cu imaginea fidelă a performanțelor financiare?
a) continuitatea activității;
b) evaluarea separată a elementelor de activ şi datorii;
c) independența exercițiului;
d) pragul de semnificație.

3. Aplicarea principiului (convenției) necompensării presupune:
1) nu este admisă compensarea între elementele de activ şi cheltuieli;
2) nu este admisă compensarea între elemente de datorii şi venituri;
3) nu este admisă compensarea între elemente de activ şi datorii;
4) nu este admisă compensarea între elemente de venituri şi cheltuieli.
a) 1 şi 4
b) 1 şi 2
c) 2 şi 4
d) 3 şi 4

4. Dubla reprezentare a mişcării patrimoniului se realizează prin ecuația:
a) Activ = Capital propriu + Datorii
b) Debitul conturilor = Creditul conturilor
c) Capital propriu = Active – Datorii
d) Rezultat financiar = Venituri – Cheltuieli

5. În ce situație, entitatea şi-a asigurat integritatea situației patrimoniului şi independența financiară:
a) Capitalul propriu este mai mic decât datoriile;
b) Datoriile + Activele = Capitalul propriu;
c) Capitalul propriu este mai mare decât datoriile;
d) Activul este mai mare decât datoriile.

BCU ŞTIINȚIFIC CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

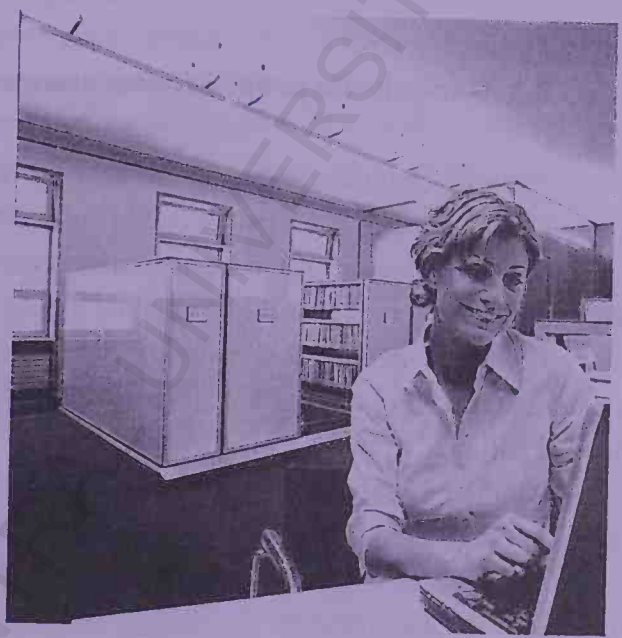
Răspunsuri la testele grilă:

1. b;
2. c;
3. d;
4. b;
5. c.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL 2

CONTABILITATEA CAPITALURILOR



2.1. Capitalurile proprii
2.2. Împrumuturile și datoriile asimilate
2.3. Provizioanele
2.4. Întrebări recapitulative
2.5. Teste grilă

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Politica financiară a unei entități presupune ca investițiile şi necesarul permanent de finanțare, generat de ciclul de exploatare să fie finanțate din capitalurile sale permanente. Această regulă de finanțare, devenită în unele țări normă, este destul de rigidă, fapt pentru care nu poate fi generalizată la realitatea practică a întregului mediu economic, astfel că agenții economici utilizează ca principale căi de finanțare :

- finanțare proprie;
- finanțare străină.

2.1. Capitalurile proprii (finanțarea proprie)

Această finanțare reprezintă resursa pe termen lung, cea mai sigură pentru finanțarea activului patrimonial şi este constituită din capitalul social sau patrimoniul regiei, prime de capital, rezerve din reevaluare, rezerve; rezultatul reportat şi rezultatul exercițiului.

Creşterea capitalurilor proprii este asigurată, în special, prin politica de constituire de rezerve şi a majorării capitalului social prin noi aporturi în bani şi natură, dar, mai ales, în bani.

Majorarea capitalurilor proprii, prin constituirea de rezerve, este un procedeu clasic şi sănătos, dar în opoziție cu politica de distribuire de dividende.

Analiştii financiari apreciază că nu trebuie să se distribuie dividende în situația în care entitatea:

- a suportat pierderi importante (rezultat reportat debitor);
- exercițiul în curs este dificil din punct de vedere al rentabilității şi exploatării;
- s-a lansat într-un program de investiții important;
- constată o creştere spectaculoasă a cifrei de afaceri (acest fapt presupune o creştere a necesarului de fond de rulment).

Entitatea poate acorda dividende atunci când:

- nu se află în situațiile prezentate mai sus;

BCU "IOAN SLAVICI" TIMIŞOARA UNIVERSITY LIBRARY

- conducerea entității vrea să pregătească o creştere a capitalului prin aport în numerar.

Resursele stabile de finanțare sunt asigurate din resurse interne, măsurate prin capacitatea de autofinanțare (exprimate, mai ales, sub formă de surplus monetar).

„Capacitatea de autofinanțare (CAF) este formată din ansamblul surselor interne de finanțare generate de activitatea entității, surse financiare pentru a autofinanța şi pentru a asigura capacitatea de a distribui dividende acționarilor"[1]. Rolul principal al acesteia este de a permite entității să mențină şi să dezvolte potențialul tehnico-productiv, să remunereze acționarii şi să asigure rambursarea împrumuturilor.

În esență, CAF reprezintă fluxul potențial de lichidități aferent întregii activități a entității, fiind diferența dintre veniturile monetare totale (care presupun încasări) şi cheltuielile monetare totale (care presupun plăți).

Diferența dintre CAF şi profitul net este determinată de veniturile şi cheltuielile care nu presupun încasări, cum sunt: reluările de provizioane şi ajustări, respectiv, plăți: amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere şi pierdere de valoare.

CAF se poate stabili prin două procedee:

1) Procedeul aditiv: CAF = EBE +

+ Alte venituri din exploatare +

+ Venituri financiare (cu excepția celor din provizioane şi ajustări)

- Cheltuieli financiare (cu excepția celor privind amortizările, provizioanele şi ajustările)

- Impozitul pe profit.

EBE – excedentul (deficitul) exploatării reprezintă fluxul potențial de lichidități aferent exploatării, respectiv, diferența dintre veniturile monetare şi cheltuielile monetare ale ciclului de exploatare.

EBE = Valoarea adăugată + Subvenții pentru exploatare – Impozite, taxe şi vărsăminte asimilate – Cheltuieli cu personalul.

[1]A. Işfănescu ş.a., *Evaluarea întreprinderii,* Editura Tribuna Economică, Bucureşti, 1998, p. 69-70.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

2) Procedeul diferenței

CAF = Rezultatul exercițiului (profit sau pierdere) + Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările (din exploatare și financiare)

- Venituri din provizioane și ajustări (din exploatare și financiare) +

+ Valoarea contabilă netă a activelor cedate –

- Venituri din vânzarea de active –

- Subvenții pentru investiții virate la venituri.

Pe baza CAF se pot stabili unii indicatori necesari în evaluarea situației financiar-patrimoniale a entității, cum sunt:

a) Gradul de finanțare a investiției (GFI):

$$GFI = \frac{CAF}{\text{INVESTIȚII ANUALE}} * 100$$

Indicatorul reflectă în ce proporție entitatea își poate finanța investițiile pe seama CAF, în situația când întreaga sumă ar fi destinată acestui scop:

b) Capacitatea potențială de rambursare a datoriilor financiare (CRDF):

$$CRDF = \frac{DF}{CAF} * 100$$

DF reprezintă datorii financiare.

Indicatorul reflectă numărul de anuități care pot fi necesare rambursării datoriilor financiare.

c) Rata de acoperire a excedentului brut (RAEBE):

$$RAEBE = \frac{CAF}{EBE}$$

Indicatorul reflectă participarea fluxului potențial de lichidități, din care activitatea de exploatare, la formarea fluxului total de disponibilități al entității.

d) Rata de acoperire a rezultatului exercițiului (RARE):

$$RARE = \frac{CAF}{RE},$$ RE reprezintă rezultatul exercițiului

Situația poate fi considerată normală atunci când raportul este supraunitar (în mod normal, cheltuielile cu amortizările, provizioanele și ajustările sunt mult mai mari decât veniturile din provizioane și ajustări pentru deprecierea și pierderea de valoare).

Calea proprie (internă) de finanțare are o semnificație deosebită în diagnosticul financiar al entității. Practicile internaționale estimează că o

BCU ASE CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

cunoaştere a fluxurilor de trezorerie rezultate din activitatea de exploatare permite să se măsoare capacitatea entității de a degaja resurse necesare rambursării creditelor, menținerii capacității de rambursare, remunerării acționarilor prin distribuirea de dividende, lansării de noi programe de investiții, fără să se apeleze la surse externe de finanțare.

Atunci când finanțarea proprie domină, contabilitatea se adresează în mod preferențial, investitorilor. Pentru atragerea acestora, politicile contabile trebuie să vizeze, în limitele utilizării cu bună credință a convențiilor, regulilor şi normelor contabile, maximizarea profitului. Politica repartizării profitului poate fi orientată cu prioritate spre acordarea de dividende şi apoi spre autofinanțare, în privința principiilor (convențiilor contabile), contabilitatea va aplica, în mod prioritar, cea mai avantajoasă conectare a cheltuielilor la venituri, în condițiile asigurării imaginii fidele a rezultatului financiar în contul de profit şi pierdere.

Capitalurile proprii reprezintă drepturile titularilor de patrimoniu (acționari sau asociați) asupra activelor entității, după deducerea datoriilor acesteia.

În contabilitatea financiară, capitalurile proprii sunt înregistrate sub forma:

a) capital propriu nominalizat (concretizat în capitalul social);

b) capitaluri proprii nenominalizate (capitalul acumulat sub forma primelor de capital, rezervelor, rezultatului financiar).

2.1.1. Capitalul social

2.1.1.1. Definiție şi structură

Capitalul social reprezintă componenta principală a capitalurilor proprii care exprimă valoarea totală a aporturilor subscrise şi/sau depuse de acționari/asociați.

Aporturile acționarilor/asociaților sunt concretizate, de regulă, în: *aport în numerar* (sume depuse în casierie sau conturile la bancă); *aport în natură* (bunuri economice, titluri, drepturi de creanță etc.).

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În funcție de tipul entității, capitalul social se divizează în titluri de valoare sub formă de:

- părți sociale la societățile de persoane (societăți în nume colectiv, societăți în comandită simplă şi societăți cu răspundere limitată);
- acțiuni la societățile de capital (societăți pe acțiuni sau societăți în comandită pe acțiuni).

Părțile sociale sunt titluri cu valoare minimă de 10 lei care nu se pot negocia pe piața financiară, cesiunea lor fiind autorizată de majoritatea asociaților ce reprezintă ¾ din capitalul social.

Acțiunile pot fi negociate pe piața financiară, asigurând deținătorului dreptul de proprietate într-o entitate.

Acțiunile ca titluri de valoarea sunt clasificate din mai multe puncte de vedere:

- după forma şi modul de transmitere: acțiuni la purtător şi acțiuni nominative;
- după natura aporturilor: acțiuni în numerar şi acțiuni de aport;
- după drepturile conferite deținătorilor: acțiuni ordinare sau obişnuite şi acțiuni preferențiale sau prioritare (acestea oferă un drept prioritar fie asupra beneficiilor, fie asupra dreptului de vot);
- în funcție de dreptul asupra dividendului: acțiuni de capital şi acțiuni amortizate.

2.1.1.2. Evaluarea capitalului social

Aporturile în natură la capitalul social trebuie evaluate de experți independenți (firme de specialitate sau persoane fizice autorizate) care trebuie să aibă în vedere titlul juridic al aportului în natură, starea acestuia şi valoarea justă sau de piață.

La constituirea societăților de persoane sau de capital, părților sociale şi acțiunilor li se atribuie o valoare specificată în actul constitutiv care este imprimată pe titlu, denumită *valoare nominală* ce se înregistrează în contul de capital social.

BCU "I. CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Valoarea nominală reprezintă raportul dintre valoarea capitalului social şi numărul de titluri emise.

În situaţia vânzării sau achiziţiei de acţiuni, acestea sunt evaluate la valoarea de piaţă, mărimea acesteia fiind determinată, de regulă, de previziunile investitorului privind evoluţia societăţii şi de condiţiile economice generale. De regulă, această valoare de vânzare-cumpărare a titlurilor se stabileşte prin negociere la bursa de valori, pe baza raportului cerere şi ofertă, raport numit *cotaţie*.

Acţiunile emise de societate în vederea majorării capitalului social sunt evaluate la valoarea de emisiune care poate fi egală sau mai mare decât valoarea nominală. Dacă luăm în considerare profitul distribuit sau realizat, acţiunile şi părţile sociale sunt evaluate la valoarea contabilă sau patrimonială şi valoarea de rentabilitate.

Valoarea contabilă sau *patrimonială* reprezintă raportul dintre capitalurile proprii şi numărul de titluri deţinute de entitate.

Valoarea de rentabilitate poate fi calculată ca raport între dividendul distribuit pe acţiune şi rata de capitalizare (nivelul dobânzii practicate la obligaţiunile de stat), denumită *valoare financiară*, sau ca raport între profitul net distribuit pe acţiune, capitalizat în funcţie de rata de capitalizare, denumită *valoare de randament*.

Dacă comparăm valoarea contabilă cu valoarea nominală a titlurilor se deduce gradul de capitalizare a rezultatelor financiare. Raportul dintre valoarea contabilă şi valoarea de piaţă a titlului permite evaluarea performanţelor/non-performanţelor entităţii.

2.1.1.3. Constituirea capitalului social

Capitalul social ca sursă iniţială de finanţare a entităţii, se constituie la înfiinţarea acesteia, ca entitate juridică distinctă şi diferită de proprietarii săi, potrivit Legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale republicată, statutului şi contractului de societate.

În contabilitate, capitalul social se înregistrează pe baza actelor de constituire a entităţii şi a documentelor care fac dovada depunerii aportului

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

subscris (chitanțe, foi de vărsământ, procese-verbale de predare-primire, rapoarte de evaluare etc.).

Constituirea capitalului social presupune două operațiuni:

a) subscrierea și

b) realizarea (depunerea) aporturilor.

Prin acțiunea de subscriere, acționarii sau asociații se angajează prin actul de constituire la o contribuție în bani și/sau natură, în vederea înființării sau dezvoltării unei entități economice (societăți de capital și societăți de persoane).

Realizarea aporturilor constă în depunerea fizică (bani și/sau natură) la dispoziția entității a aporturilor subscrise.

Momentele subscrierii și realizării aporturilor în bani și natură pot avea loc simultan sau la termene diferite. Legea nr. 31/1990 republicată prevede posibilitatea vărsării în tranșe a aporturilor subscrise. La constituirea societăților pe acțiuni trebuie vărsat cel puțin 30 % din capitalul subscris, restul de capital în termen de 12 luni de la data înmatriculării. La societățile cu răspundere limitată, capitalul social subscris se varsă, de regulă, integral înainte de începerea formalităților de constituire. Cheltuielile de constituire a entității pot fi recunoscute ca și cheltuieli ale perioadei în care au fost înregistrate, sau pot fi capitalizate (recunoscute ca o imobilizare necorporală).

La societățile pe acțiuni, capitalul social nu poate fi mai mic de 25.000 €, în echivalentul lei, valoarea nominală minimă a unei acțiuni este de 0,10 lei, numărul de acționari fiind de minim doi.

La societățile cu răspundere limitată, capitalul social minim este de 200 lei și se divide în părți sociale egale a căror valoare nominală nu poate fi mai mică de 10 lei, numărul maxim de asociați: 50.

Contabilitatea capitalului social se conduce cu ajutorul contului de gradul I 101 „Capital", care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II:

1011 „Capital subscris nevărsat"; 1012 „Capital subscris vărsat"

1015 „Patrimoniul regiei"; 1016 „Patrimoniul public".

BCU "LUCIAN BLAGA" UNIVERSITY LIBRARY

Societățile comerciale țin evidența capitalului social cu ajutorul conturilor de gradul II 1011 „Capitalul subscris nevărsat" și 1012 „Capital subscris vărsat".

Contul 1011 „Capital subscris nevărsat"

După conținutul economic, este *un cont de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența capitalului social subscris de către asociați sau acționari conform documentației de constituire a unei societăți comerciale, dar nevărsat.

În *credit*, se înregistrează capitalul social subscris de către asociați sau acționari (456).

În *debit,* se înregistrează trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat (1012).

Soldul creditor al contului reprezintă capitalul social subscris, dar nevărsat.

Contul 1012 „Capital subscris vărsat"

După conținutul economic, este *un cont de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă este *un cont de pasiv*, care ține evidența existenței, creșterii și diminuării capitalului social subscris și vărsat în natură sau în numerar de către asociații sau acționarii unei societăți comerciale.

În *credit,* se înregistrează:

- trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat (1011);
- primele încorporate în capitalul social (1041, 1042, 1043, 1044);
- rezervele încorporate în capitalul social (1063, 1068);
- profitul net reportat repartizat la capitalul social (1171);
- profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, repartizat la capitalul social (129);
- conversia obligațiunilor în acțiuni (161).

În *debit,* se înregistrează:

- capitalul social retras de asociați sau acționari, precum și capitalul social lichidat cu ocazia fuziunii sau lichidării societății comerciale (456);
- capitalul social utilizat pentru acoperirea pierderilor din exercițiile financiare precedente (1171);

BCU ALECU RUSSO UNIVERSITY LIBRARY

- valoarea nominală a acțiunilor proprii răscumpărate și anulate (1091, 1092);
- diferența dintre valoarea nominală (mai mare) și costul de achiziție (mai mic) a acțiunilor proprii răscumpărate și anulate (141).

Soldul creditor al contului reprezintă capitalul social subscris varsat.

Contabilitatea sintetică a primelor de capital se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I 104 „Prime de capital", care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II:

Contul 1041 „Prime de emisiune"

Contul 1042 „Prime de fuziune/divizare"

Contul 1043 „Prime de aport"

Contul 1044 „Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni"

După conținutul economic, sunt *conturi de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența primelor de emisiune, de aport, de fuziune/divizare și de conversie a obligațiunilor în acțiuni.

În *credit,* se înregistrează primele stabilite cu ocazia emisiunii acțiunilor, aportului social în natură sau fuziunii/divizării societăților comerciale (456).

În *debit*, se înregistrează:

- primele de capital încorporate în capitalul social (1012);
- primele de capital încorporate în rezerve (1063/1068);
- primele de capital utilizate pentru acoperirea cheltuielilor cu emisiunea acțiunilor (201);
- primele de capital folosite pentru acoperirea pierderilor contabile ale exercițiilor precedente (117).

Soldul creditor reprezintă primele de capital constituite și neutilizate.

Contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"

După conținutul economic, este *un cont de creanțe față de asociați sau acționari*, iar după funcția contabilă, este *un cont bifuncțional* care ține evidența decontărilor cu acționarii sau asociații privind capitalul.

În *debit*, se înregistrează:

- capitalul subscris de acționari sau asociați (1011);

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

- valoarea primelor legate de capital constituite cu ocazia emisiunii, fuziunii, aportului la capital şi conversiei obligaţiunilor în acţiuni (104);
- sumele sau bunurile restituite asociaţilor care se retrag (205, 208, 211, 212, 213, 214, 231, 301 la 381, 5121, 5124, 5311, 5314);
- diferenţele favorabile de curs valutar stabilite la sfârşitul exerciţiului financiar aferente aportului în valută (765).

În *credit*, se înregistrează:

- aportul în numerar depus de asociaţi pentru constituirea şi majorarea capitalului social (5121, 5124, 5311, 5314);
- aportul în natură depus de asociaţi pentru constituirea şi majorarea capitalului social (205 la 267, 301 la 381);
- capitalul social retras de acţionari sau asociaţi (1012);
- diferenţele nefavorabile de curs valutar stabilite la vărsarea capitalului sau la sfârşitul exerciţiului financiar, aferente aportului în valută (665).

Soldul contului reprezintă creanţe sau datorii ale entităţii faţă de acţionari/asociaţi.

Exemplu: Se constituie societatea (pe acţiuni x), la data de 1 iulie N, cu un capital de 100.000 lei, divizat în 10.000 de acţiuni cu valoarea nominală de 10 lei.

Acţiunile emise de societate reprezintă:

2.000 acţiuni – aport în natură (teren)

1.000 acţiuni – aport în natură (mijloc de transport)

2.000 acţiuni – aport în natură (construcţie)

Pentru constituirea societăţii, s-au înregistrat cheltuieli de 300 lei (taxe de timbru: 700 lei, comisioane şi onorarii: 2200 lei, comisioane bancare: 100 lei).

a) Aporturile sunt depuse integral la constituirea societăţii.

1) subscrierea acţiunilor la data de 01 oct. N (constituirea capitalului social):

100.000	456 Decontări cu acţionarii / asociaţii privind capitalul	=	1011 Capitalul subscris nevărsat	100.000

BCU IAŞI CENTRUL UNIVERSITAR LIBRARY

2) depunerea aporturilor la data de 1 oct. N:

100.000	%	=	456	100.000
20.000	2111		Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul	
	Terenuri			
10.000	2133			
	Mijloace de transport			
20.000	212			
	Construcții			
50.000	5121			
	Conturi la bănci în lei			

3) capitalul social nevărsat se transferă la capitalul social vărsat:

100.000	1011	=	1012	100.000
	Capital subscris nevărsat		Capitalul subscris vărsat	

4) cheltuielile de constituire (recunoscute ca și cheltuieli ale perioadei):

3.000	%	=	5121	3.000
2.200	621		Conturi la bănci în lei	
	Cheltuieli cu colaboratorii			
700	635			
	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			
100	627			
	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate			

sau

cheltuieli recunoscute ca imobilizări necorporale

3.000	201	=	5121	3.000
	Cheltuieli de constituire		Conturi la bănci în lei	

b) Aportul în natură se depune integral, iar subscriere în aportul în numerar 50% la subscriere și 50% la data de 1 dec. N.

La depunerea aportului subscris și nevărsat în perioada 1 oct N – 1 dec N, poate să apară una din următoarele situații:

BCU INSCRIPTIA UNIVERSITY LIBRARY

b.1. vărsăminte anticipate:

Acționarii sau asociații depun aporturi în bani cu titlu de avans, în scopul asigurării mijloacelor băneşti necesare plăților curente.

La data de 1 nov. N, un acționar care deține 1.000 de acțiuni neeliberate depune în avans suma de 8.000 lei care reprezintă valoarea a 800 de acțiuni.

1) încasarea anticipată:

8.000	5121 Conturi la bănci în lei	=	456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul (analitic vărsăminte anticipate)	8.000

2) transferul capitalului nevărsat la capitalul vărsat:

8.000	1011 Capital subscris nevărsat	=	1012 Capital subscris vărsat	8.000

3) la 1 dec. N, se înregistrează anularea datoriei față de acționar şi încasarea diferenței de aport în numerar 2.000 lei (200 acțiuni x 10 lei / acțiune):

8.000	456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul, analitic: vărsăminte anticipate	=	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul	8.000

4) încasarea diferenței de aport de 2.000 lei (200 acțiuni x 10 lei/acțiune):

2.000	5121 Conturi la bănci în lei	=	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul	2.000

5) formarea capitalului vărsat:

2.000	1011 Capital subscris nevărsat	=	1012 Capital subscris vărsat	2.000

b.2. acționari în dificultate:

Dacă în urma demersurilor întreprinse de societate, conform Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale republicată, acționarii nu depun aporturile subscrise, consiliul de administrație decide fie urmărirea acționarilor pentru vărsămintele respective, fie anularea acțiunilor corespunzătoare. În schimbul acțiunilor anulate, se emit noi acțiuni având același număr şi care

BCU BUCUREŞTI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

vor fi vândute. Sumele obținute sunt utilizate pentru constituirea capitalului vărsat, acoperirea cheltuielilor de publicitate și vânzare și a dobânzilor de întârziere.

Exemplu: La data de 1 dec. N, un acționar care a subscris 1.000 de acțiuni și a vărsat 50% este declarat în dificultate. Societatea vinde acțiunile cu 9 lei / acțiune după 30 de zile de la termenul limită de apel și solicită acestuia cheltuielile cu publicitatea și vânzarea acțiunilor de 45 lei și o dobândă de 55 lei.

1) punerea în stare de dificultate a posesorului celor 500 de acțiuni:

5.000	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul, analitic: acționari în dificultate	=	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul	5.000

2) vânzarea acțiunilor la cursul de 9 lei /acțiune (1.000 acțiuni x 9 lei / acțiune):

9.000	5121 Conturi la bănci în lei	=	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul, analitic: acționari în dificultate	9.000

3) formarea capitalului vărsat:

5.000	1011 Capital subscris nevărsat	=	1012 Capital subscris vărsat	5.000

4) reținerea cheltuielilor de publicitate, vânzarea acțiunilor și dobânda:

100	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul analitic: acționari în dificultate	=	% 758 Alte venituri din exploatare	100 45
			768 Alte venituri financiare	55

5) regularizarea contului acționarului în dificultate (soldul creditor al contului 456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul, analitic: acționari în dificultate este de 3.900 lei):

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.900	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul analitic: acționari în dificultate	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.900

Dacă acțiunile nu se vând, societatea procedează la reducerea capitalului social.

5.000	1011 Capital subscris nevărsat	=	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul	5.000

2.1.1.4. Majorarea capitalului social

Societățile care au nevoie de noi resurse financiare pentru dezvoltarea capacităților de producție pot recurge la creşterea de capital social prin:

a) aport în numerar;

b) aport în natură;

c) fuziunea cu alte societăți;

d) operațiuni interne;

e) conversia unor datorii în capital.

a) Creşterea capitalului social prin aport în numerar:

Aportul în numerar asigură entității ameliorarea structurii financiare, respectiv, o creştere a fondului de rulment, ca urmare a creşterii capitalurilor proprii şi a lichidităților. Pentru ca această creştere de capital să fie realizată, valoarea de emisiune a acțiunilor noi trebuie să fie mai mică sau cel mult egală cu valoarea contabilă (sau cursul acțiunii) a unei acțiuni vechi.

Emisiunea de acțiuni conduce la intrarea în societate a unor noi acționari. În acest caz, trebuie protejați vechii acționari.

Protejarea vechilor acționari se realizează prin prima de emisiune sau aport şi dreptul de subscriere.

Prima de emisiune are ca scop egalizarea drepturilor acționarilor vechi şi noi, atunci când societatea deține şi alte elemente de capital propriu în afara capitalului social. Altfel spus, prima de emisiune reprezintă prețul plătit de acționarii noi pentru dobândirea dreptului asupra acestora.

BCU IASI/CENTRUL UNIVERSITAR LIBRARY

Dreptul preferențial la subscripția acțiunilor în numerar este recunoscut vechilor acționari, proporțional cu numărul de acțiuni vechi deținute, fiecare acțiune veche având atașat un drept de subscripție (DS).

DS-urile pot fi folosite pentru achiziția de noi acțiuni sau pot fi cedate altor persoane interesate de subscriere, dar care nu dispun de DS-uri suficiente.

DS-ul este un titlu de valoare negociabil, valoarea lui depinde de legea cererii și ofertei, fiind cotat la bursă ca și acțiunile.

Valoarea teoretică a unui DS este considerată o „valoare de echitate" deoarece acesta nu afectează nici drepturile vânzătorului, nici pe cele ale cumpărătorului.

Din punctul de vedere al vânzătorului, echitatea este respectată dacă el își poate recupera prin vânzarea DS-ului, pierderea de valoare aferentă acțiunii deținute.

$$DS = VC_0 - VC_1 \text{ unde:}$$

VC_0 – valoarea contabilă a unei acțiuni înainte de creșterea capitalului

VC_1 – valoarea contabilă a unei acțiuni după creșterea capitalului

Exemplu: Societatea pe acțiuni „A" deține un capital de 15.000 de acțiuni, cu o valoare nominală de 10 lei/acțiune. Societatea face o emisiune de 5.000 acțiuni noi cu valoarea de emisiune de 13 lei/acțiune. Valoarea contabilă a unei acțiuni înainte de emisiune este de 15 lei.

$VC_0 = 15$ lei

VC_1 = (15.000 acțiuni x 15 lei/acțiune + 5.000 acțiuni x 13 lei / acțiune) / 20.000 acțiuni = 14,5 lei/acțiune

DS = 15 – 14,5 = 0,5 lei/acțiune

Din punctul de vedere al cumpărătorului, echitatea este respectată dacă suma plătită pentru achiziționarea noilor acțiuni corespunde cu valoarea acestora la sfârșitul operației. În acest sens, este necesară calcularea paritații de schimb (PS) între titlurile noi și cele vechi.

PS = titluri noi/titluri vechi = 5.000 acțiuni/15.000 acțiuni = 1/3,

adică 3DS pentru 1 acțiune nouă.

BCU "MIHAIL KOGĂLNICEANU" UNIVERSITY LIBRARY

Pentru a achiziționa o acțiune nouă, un acționar are nevoie de 3DS+1 acțiune subscrisă cu 13 lei/acțiune, cu o valoare contabilă, după creşterea capitalului de 14,5 lei/acțiune.

În contabilitatea societății, se înregistrează creşterea de capital social cu primă de emisiune.

Creşterea de capital social este egală cu numărul de acțiuni x valoarea nominală, adică 5.000 acțiuni noi x 10 lei/ acțiune = 50.000 lei.

Prima de emisiune este egală cu diferența dintre aportul la capitalul propriu şi creşterea de capital social, adică:

(5.000 acțiuni x 13 lei/acțiune) – 50.000 lei = 15.000 lei

1) subscrierea acțiunilor cu primă de emisiune:

65.000	456 Decontări cu acționarii privind capitalul	=	% 1011 Capital subscris nevărsat	65.000 50.000
			1041 Prime de emisiune	15.000

2) depunerea aportului:

65.000	5121 Conturi la bănci în lei	=	456	65.000

3) formarea capitalului vărsat:

50.000	1011 Capital social nevărsat	=	1012 Capital social nevărsat	50.000

b) Creşterea de capital social prin aport în natură:

Aportul în natură determină creşterea capitalului social sau a capitalului propriu şi, în acelaşi timp, de regulă, a activelor imobilizate, echilibrul financiar nu se modifică (adică, fondul de rulment rămâne acelaşi). Situația financiară a societății va avea o tendință de deteriorare, deoarece investițiile în imobilizări conduc la dezvoltarea activității de exploatare, la creşterea stocurilor, creanțelor de exploatare, salarii, contribuții etc. Se impune finanțarea activelor circulante printr-o creştere de capital în numerar.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Exemplu: Societatea pe acțiuni „A" cu un capital de 500.000 lei, format din 100.000 acțiuni cu 5 lei valoarea nominală, face o emisiune de 40.000 acțiuni noi pentru a remunera un aport în natură, o construcție, cu valoarea justă (de piață) stabilită de experți evaluatori 240.000 lei. Acțiunea este evaluată la 240.000 lei/40.000 acțiuni = 6 lei.

Creșterea de capital social rezultată din aportul în natură se înregistrează direct în contul 1012 „Capital subscris vărsat" deoarece nu se poate amâna eliberarea unei părți din valoarea aportului.

1) subscrierea/depunerea fizică a aportului în natură:

240.000	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul	=	% 1012 Capital subscris vărsat	240.000 200.000
			1043 Prime de aport	40.000

2) depunerea aportului:

240.000	212 Construcții	=	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul	240.000

c) Creşterea capitalului social prin fuziune:

Fuziunea reprezintă operația care presupune acordul de contopire a două sau mai multe societăți într-o singură societate. Această operație se impune, în cele mai multe cazuri, datorită concurenței și avantajelor obținute ca urmare a concentrării capitalului, corelării producției și comercializării bunurilor (serviciilor) pe diferite piețe.

Codul comercial reglementează fuzionarea societăților comerciale astfel:[1]

- fuzionarea trebuie hotărâtă de fiecare societate în parte, în conformitate cu actul de constituire și statutul;
- hotărârea este valabilă și executorie dacă este luată:
  - de toți asociații la societățile în nume colectiv și în comandită simplă;
  - de adunarea generală la societățile pe acțiuni și în comandită pe acțiuni;

[1] Fuzionarea între societățile comerciale se poate realiza în condițiile art. 175 din Legea nr. 31/1990.

BCU IASI CENTRA UNIVERSITARA LIBRARY

• asociații care se opun fuzionării au dreptul la rambursarea capitalului proporțional cu activul net rezultat din bilanțul de fuziune.

- Hotărârea de fuziune se publică iar după publicare trebuie să treacă un termen (cel puțin 3 luni) ca hotărârea să rămână valabilă.

- Adunarea generală de fuziune discută următoarele probleme şi ia hotărâri cu privire la:

• condițiile fuzionării;

• bilanțul de fuziune.

Condițiile de fuziune se stabilesc în consens cu interesele societății şi ale acționarilor (asociaților).

Bilanțul de fuziune, prezentat spre aprobare adunării generale, se întocmeşte în două forme: bilanțul brut şi bilanțul net.

Prin fuziune, se naşte o nouă societate; legea prevede îndeplinirea aceloraşi formalități ca la o societate nouă.

La realizarea operației de fuziune trebuie avute în vedere următoarele aspecte:

- în ceea ce priveşte lichidarea pasivului: dacă societatea se formează prin fuzionare şi este de acord să preia activul şi pasivul, este necesar consimțământul creditorilor pentru a trece cu dreptul lor la noua societate fuzantă, sau societatea care se dizolvă îşi achită creditorii şi predă patrimoniul net;

- la evaluarea patrimoniului societății care fuzionează există tendința de supraevaluare a activului.

Fuziunea se realizează pe baza contractului de fuziune care cuprinde:

La contopire: societățile care se dizolvă în vederea fuzionării; patrimoniul; bilanțul acestora; denumirea societății noi; statutul; procedura de constituire şi înregistrarea ca societate nou înființată.

La încorporare: hotărârea adunării generale a societății care se dizolvă (fuzionată); hotărârea adunării generale a societății care rămâne (fuzanta).

La fuzantă, adunarea generală se pronunță asupra acceptării încorporării celorlaltor societăți şi aprobă modificarea statutului potrivit clauzelor cerute de efectuarea fuziunii.

BCU "ASCENTRA" UNIVERSITY LIBRARY

Înaintea adunării generale, administrația societăților discută condițiile în care se va face fuzionarea. Se recomandă ca la adunarea generală pentru fuzionare să fie prezentat acționarilor şi bilanțul contabil pentru consultare, pentru ca aceştia să se pronunțe în cunoştință de cauză asupra admiterii acestora. În intervalul de 3 luni de la publicarea hotărârii de fuziune şi a bilanțului de fuzionare se lasă timp creditorilor să facă contestație la hotărârea de fuziune.

Procedura de fuzionare se poate scurta dacă creditorii au fost dezinteresați prin: achitare; depunerea sumei în cont; declarații că nu au obiecții la fuzionare. Dacă creditorii au făcut opoziții, fuziunea nu se va face decât după ce s-au satisfăcut toate opozițiile. În acest timp, activitatea societății se desfăşoară curent, contabilitatea consemnând toate operațiunile. Prin fuziune, dispare persoana juridică şi patrimoniul societăților absorbite.

Persoanele juridice care dobândesc active prin efectul comasării sau divizării răspund pentru obligațiile persoanei juridice care a încetat de a exista prin comasare sau divizare, proporțional cu valoarea activelor dobândite. Acelaşi regim operează în cazul în care persoana juridică supusă comasării sau divizării înregistrează pierderi.

Fuziunea societăților comerciale se poate realiza prin două moduri:

a) fuziunea prin încorporare sau absorbție;

b) fuziunea prin contopire sau reuniune.

1) Fuziunea prin încorporare (absorbție):

Această formă de fuziune presupune dizolvarea societății absorbite, transferul patrimoniului la societatea absorbantă, aceasta procedând la creşterea capitalului său, prin emisiunea de noi titluri de valoare (acțiuni sau părți sociale) ce sunt atribuite acționarilor sau asociaților care dețin titluri la societatea absorbită.

Un aspect important care trebuie avut în vedere în cazul unei fuziuni îl constituie evaluarea patrimoniului, ambele societăți fiind evaluate, pentru a se stabili patrimoniul aportat de fiecare societate şi numărul de titluri de

BCU ASCENTRALA UNIVERSITY LIBRARY

valoare ce trebuie emise de societatea absorbantă în vederea remunerării aportului societății absorbite.

După evaluarea celor două societăți, se determină numărul de titluri ce vor fi remise acționarilor sau asociaților societății absorbite, în schimbul titlurilor deținute. Această operație presupune compararea celor două societăți, considerate ca entități, sub aspect economic, tehnic, financiar şi uman, utilizându-se drept criterii: activul net contabil şi corijat[1],valoarea bursieră, rentabilitatea viitoare[2] etc.

Ulterior, paritatea globală se transformă în paritate unitară, pe titlu.

La determinarea parității de schimb se poate ține seama, la societatea absorbită şi la cea absorbantă, de impozitele pe plus – valoarea degajată de elementele activului reevaluat. Nu este exclusă nici varianta, potrivit căreia, incidențele fiscale sunt în totalitate neglijate de către cele două societăți, în măsura în care, economic vorbind, ele reprezintă o obligație comună.

În exemplele prezentate, nu s-a ținut seama de incidențele fiscale.

Exemplu: Societatea „B", cu un capital social, constituit din 50.000 acțiuni de 1 leu valoare nominală este absorbită de societatea „A" cu un capital social format din 100.000 acțiuni de 2 lei valoare nominală.

Societatea „B" este evaluată la 75.000 lei, iar societatea A la 250.000 lei.

---

[1] Activul net reprezintă excedentul activului real asupra pasivului real, ținând seama de rezervele ocultе sau reale ce rezultă din evaluarea extracontabilă a elementelor ce figurează în bilanț.

Activul net corijat (ANC) se determină prin două modalități:

- plecând de la valoarea capitalurilor proprii:

(ANC = Capitaluri proprii – Active fictive ± Valori latente)

Activele fictive cuprind: cheltuieli de constituire, cheltuieli de dezvoltare, cheltuieli de repartizat asupra mai multor exerciții, prime de rambursare a obligațiunilor.

- plecând de la valoarea activului:

(ANC = Activ real (reevaluat) – Datorii reevaluate)

[2] *Rentabilitatea viitoare*, respectiv, *valoarea financiară (VF)* sau *valoarea de randament (VR) a unei acțiuni*, reprezintă suma care, plasată la o anumită rată pe parcursul unui an, generează un venit egal cu dividendul sau beneficiul aferent unei acțiuni. Ea se determină astfel:

$$FV=\frac{\text{Dividend}}{\text{Rata}} \text{ sau } VR=\frac{\text{Rezultatul unitar}}{\text{Rata}}$$

Valoarea contabilă a acțiunilor celor două societăți după operația de evaluare:

VC „B" = 75.000/50.000 = 1,5 lei

VC „A"=250.000/100.000 = 2,5 lei

Calcule financiare:

1. numărul de acțiuni emise de societatea „A" pentru a remunera aportul societății „B" = VC „B" / VC „A" * nr. acțiuni „B" = 1,5 / 2,5 * 50.000 = 30.000 acțiuni (sau capitalul propriu „B" / VC.A = 75.000 / 2,5 = 30.000 acțiuni).

2. creșterea de capital social la societatea „A" = nr. acțiuni emise * VN „A" = 30.000 acțiuni *2 = 60.000 lei.

3. prima de fuziune = aportul societății „B" – creșterea de capital social la „A" = 75.000 – 60.000 = 15.000 lei.

În contabilitatea societății „A":

- emisiunea acțiunilor:

75.000	456	=	%	75.000
	Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul		1012	60.000
			Capital subscris vărsat	
			1042	
			Prime de fuziune	15.000

Valoarea contabilă a unei acțiuni la societatea „A" după fuziune = Capital propriu „A" / număr de acțiuni = (250.000 + 75.000) / 130.000= 2,5 lei/acțiune.

2) Fuziunea prin reunire (reuniune):

Operațiunea de fuziune prin reunire presupune dizolvarea societăților care fuzionează, acestea contribuind cu activele și datoriile lor la societatea nou înființată. Aceasta face o emisiune de acțiuni sau părți sociale corespunzătoare aportului, care se distribuie acționarilor societății înființate. Situația activelor și datoriilor celor două societăți (înaintea fuziunii):

BCU WSIOENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

(mii lei)

	SOCIETATEA	
Active	**A**	**B**
1. Terenuri (2111)	70	50
2. Construcții (212)	120	100
3. Amortizarea construcțiilor (2812)	20	30
4. Mijloace de transport (2133)	30	20
5. Amortizarea mijloacelor de transport (2813)	5	5
6. Materii prime (301)	4	-
7. Produse finite (345)	6	-
8. Clienți (4111)	7	9
9. Conturi la bănci în lei (5121)	9	5
10. Casa în lei (5311)	1	-
11. Avansuri de trezorerie (542)	5	-
12. Acreditive în lei (5411)	-	8
Total active	**227**	**157**

Datorii	**A**	**B**
1. Furnizori (401)	35	27
2. TVA de plată (4423)	8	3
3. Salarii datorate (421)	20	10
4. Contribuții la asigurări sociale (431)	6	3
5. Credite bancare pe termen scurt (5191)	28	24
Total datorii	**97**	**67**

Capitaluri proprii	**A**	**B**
1. Capital social (1012)	100	60
2. Rezerve din reevaluare (105)	15	20
3. Rezerve (106)	20	8
4. Rezultatul reportat (117)	5	2
Total capitaluri proprii	**130**	**90**

Numărul de acțiuni: A – 10.000; B – 5.000

Valoarea nominală: A – 10 lei; B – 12 lei

Societatea C se înființează cu un capital social de 125.000 lei, 25.000 de acțiuni, cu valoarea nominală de 5 lei/acțiune.

Calcule financiare:

1. Capitalul social al societății „C" 125.000 lei (25.000 acțiuni * 5 lei / acțiune);

BCU "CAROL I" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. Prima de fuziune: capitaluri proprii „A" şi „B" –capitalul social la „C" – 95.000 lei (220.000 – 125.000).

În contabilitatea societății „C" se înregistrează operațiunile:

Total acțiuni emise: 25.000, din care pentru acționarii societății „A": 14.773 şi pentru acționarii societății „B": 10.227. (Total capital propriu: 220.000, din care „A": 130.000 lei şi „B": 90.000 lei, număr de acțiuni emise de societatea „C": 25.000 titluri).

Având în vedere aportul fiecărei societăți „A" şi „B", rezultă numărul de acțiuni distribuite acționarilor de la cele două societăți: pentru 220.000 lei capital propriu, s-au emis 25.000 de acțiuni, pentru 130.000 lei aport la capital s-au distribuit 14.773 acțiuni, iar pentru 90.000 lei, aport la capital s-au distribuit 10.227 acțiuni).

- emisiunea acțiunilor:

220.000	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul A – 14.773 acțiuni B – 10.227 acțiuni	=	% 1012 Capital subscris vărsat	220.000 125.000
			1042 Prime de fuziune	95.000

- preluarea activelor şi datoriilor societăților „A" şi „B":

444.000	%	=	%	444.000
120.000	2111		456	220.000
220.000	212		2812	50.000
50.000	2133		2813	10.000
4.000	301		401	62.000
6.000	345		4423	11.000
16.000	4111		421	30.000
14.000	5121		431	9.000
1.000	5311		5191	52.000
5.000	542			
8.000	5411			

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- capitalurile proprii la societatea „C“:

- capital social (1012)	125.000 lei
- prima de fuziune(1042)	95.000 lei
	220.000 lei

valoarea contabilă a unei acțiuni: 220.000/25.000 = 8,8 lei/acțiune

d) Creşterea capitalului social prin operații interne:

Majorarea capitalului social prin această operațiune are ca scop creşterea credibilității financiare a entității. În principiu, în capitalul social pot fi încorporate elementele de capital propriu concretizate în rezerve, profituri nedistribuite, prime de capital.

Creşterea de capital social se poate realiza prin:

a) modificarea (creşterea) valorii nominale a acțiunilor deținute de entitate;

b) distribuirea de acțiuni gratuite.

Distribuirea de acțiuni noi vechilor acționari conduce la diminuarea proporțională a părții fiecărei acțiuni în capitalurile proprii. Creşterea numărului de acțiuni determină scăderea cursului bursier.

Noile acțiuni emise se acordă vechilor acționari în funcție de drepturile de atribuire calculate proporțional cu numărul de acțiuni deținute, conform parității de schimb determinată ca raport între numărul de acțiuni noi emise şi numărul de acțiuni vechi.

Dreptul de atribuire (DA) este un caz particular al dreptului de subscriere, are o valoare teoretică şi poate fi cotat la bursă.

DA = $VC_0 - VC_1$, unde

VC_0 – valoarea contabilă înaintea încorporării rezervelor

VC_1 – valoarea contabilă după încorporarea rezervelor.

Exemplu: Capitalul propriu al societății pe acțiuni „A“ prezintă următoarea structură:

Capital social	200.000 lei
Rezerve	60.000 lei
Profit nerepartizat	40.000 lei

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitalul social este divizat în 25.000 de acțiuni, cu o valoare nominală de 10 lei pe acțiune.

Societatea decide majorarea capitalului social prin încorporarea rezervelor în valoare de 50.000 lei, numărul de acțiuni acordate gratuit acționarilor: 5.000 titluri.

Calcule financiare:

Valoarea contabilă înaintea încorporării rezervelor = Capital propriu / nr. de acțiuni

$VC_0 = 300.000/25.000 = 12$ lei/acțiune

Valoarea contabilă după încorporarea rezervelor = Capital propriu / nr. de acțiuni (vechi și noi):

$VC_1 = 300.000/30.000 = 10$ lei/acțiune

$DA = VC_0 - VC_1 = 12 - 10 = 2$ lei/acțiune

Paritatea de schimb (PS) este dată de raportul acțiuni noi/acțiuni vechi, adică 5.000/25.000= 1/5 și arată că sunt necesare 5DA-uri pentru a primi o acțiune nouă gratuită.

Știind că valoarea contabilă după creșterea capitalului social (VC_1) este de 10 lei pe acțiune, 5 DA-uri = 5*2=10 lei.

Înregistrarea în contabilitate:

1) încorporarea rezervelor:

50.000	106 Rezerve	=	1012 Capital subscris vărsat	50.000

e) Creșterea capitalului social prin conversia unor datorii în acțiuni:

Operațiunea constă în anularea (stingerea) unor datorii, fără a implica trezoreria entității. Conversia datoriilor în capital social se face numai cu acordul creditorilor, aceștia devenind acționari sau asociați.

Creșterea de capital social se poate realiza prin conversia datoriilor curente și a datoriilor pe termen lung, cum sunt împrumuturile din emisiuni de obligațiuni și creditele bancare cu termen de rambursare mai mare de 1 an.

BCU ASIGENT DE UNIVERSITY LIBRARY

Conversia datoriilor curente în acțiuni apare la societățile cu grave dificultăți de trezorerie. Operațiunea permite creditorilor de a prelua controlul afacerii, evitându-se procedura de lichidare judiciară.

Exemplu: Societatea pe acțiuni „A" face o emisiune de 2.000 acțiuni cu valoarea de emisiune de 10 lei, iar valoarea nominală de 8 lei/acțiune. Datoriile față de furnizori sunt de 20.000 lei (înregistrate în creditul contului 401 „Furnizori").

1. emisiunea acțiunilor:

20.000	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul	=	% 1012 Capital subscris vărsat	20.000 16.000
			1041 Prime de emisiune	4.000

2. stingerea datoriei față de furnizor pe baza ordinului de compensare:

20.000	401 Furnizori	=	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul	20.000

Conversia obligațiunilor convertibile în acțiuni

Obligațiunile au fost emise în perspectiva schimbării în acțiuni, fie la un termen specificat în opțiune, fie în orice moment.

Exemplu: Societatea pe acțiuni „A" convertește 5.000 de obligațiuni cu valoarea de rambursare de 20 lei/obligațiune în acțiuni, fiecare obligațiune dând dreptul la 2 acțiuni cu valoare nominală de 8 lei/acțiune.

Modificările patrimoniale în urma operațiunii:

- reducerea împrumutului din emisiuni de obligațiuni cu 100.000 lei (5.000 obligațiuni * 20 lei/obligațiune);
- creșterea capitalului social vărsat cu 80.000 lei (10.000 acțiuni * 8 lei / acțiune);
- prima de conversie a obligațiunilor în acțiuni: 20.000 lei (100.000 – 80.000).

BCU IAȘI - TECHNICAL UNIVERSITY LIBRARY

100.000	161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	=	% 1012 Capital subscris vărsat	100.000 80.000
			1044 Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni	20.000

2.1.1.5. Reducerea capitalului social

Capitalul social poate fi redus până la nivelul minimului legal stabilit prin Legea nr. 31/1990 republicată, echivalentul în lei a 25.000 € pentru societăţile pe acţiuni şi 200 lei pentru societăţile cu răspundere limitată, cu excepţia situaţiei în care reducerea este urmată de o creştere a capitalului (efectul de acordeon).

Reducerea capitalului social se poate realiza prin diminuarea valorii nominale a fiecărei acţiuni sau anularea acţiunilor.

Capitalul social al unei entităţi se reduce în următoarele situaţii:

a) acoperirea pierderilor din anii precedenţi;

b) rambursarea aporturilor către acţionari;

c) răscumpărarea şi anularea acţiunilor proprii.

a) Reducerea capitalului social prin acoperirea pierderilor din anii precedenţi

Această operaţiune se face numai atunci când nu există alte modalităţi de acoperire a pierderilor (profit, rezerve sau alte surse prevăzute de lege).

Exemplu: Societatea pe acţiuni „A" deţine un capital social de 250.000 lei, format din 25.000 de acţiuni, valoarea nominală 10 lei/acţiune.

La sfârşitul exerciţiului financiar N, societatea înregistrează o pierdere de 50.000 lei (sold debitor la contul 1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"). Pentru a prezenta o situaţie financiară mai bună, societatea decide să acopere pierderea prin reducerea capitalului social.

BCU ALEXANDRU IOAN CUZA UNIVERSITY LIBRARY

Acoperirea pierderii se poate realiza prin:

- reducerea valorii nominale a acțiunilor deținute cu 2 lei (250.000 – 50.000)/25.000 = 8 lei;

- anularea a 5.000 de acțiuni, valoarea totală fiind la nivelul pierderii de 50.000 lei (5.000 acțiune * 10 lei/acțiune).

Indiferent de modalitatea folosită, operațiunea determină o modificare de structură în capitalurile proprii.

50.000	1012 Capital subscris vărsat	=	1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	50.000

b) Reducerea capitalului social prin rambursarea aportului către acționari

Această operațiune are loc atunci când societatea constată că deține un capital social prea mare în raport cu volumul activității, disponibilitățile rămân neutilizate, iar profitul este insuficient pentru a asigura o bună remunerare a capitalului angajat.

Exemplu: Societatea pe acțiuni „A" deține un capital social de 400.000 lei, format din 40.000 acțiuni cu valoarea nominală de 10 lei, decide reducerea capitalului social cu 20%. Rambursarea se efectuează prin virarea sumelor în conturile personale ale acționarilor.

Operațiunea de reducere a capitalului social se poate realiza:

- fie prin reducerea valorii nominale a acțiunilor deținute de la 10 lei la 8 lei;

- fie prin reducerea numărului de acțiuni de la 40.000 la 32.000.

1. obligația de rambursare:

80.000	1012 Capital subscris vărsat	=	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul	80.000

2. rambursarea sumelor (fiecare acționar va primi 2 lei/acțiune):

80.000	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul	=	5121 Conturi la bănci în lei	80.000

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) Reducerea capitalului social prin răscumpărarea și anularea acțiunilor

Răscumpărarea și anularea acțiunilor proprii poate fi considerată un partaj parțial de active în profitul acționarilor, diferența între valoarea de cumpărare și valoarea nominală fiind înscrisă în capitalul propriu ca pierderi / câștiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii.

Contabilitatea acțiunilor proprii se realizează cu ajutorul contului sintetic de **gradul I 109 „Acțiuni proprii"**, care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II:

- 1091 „Acțiuni proprii deținute pe termen scurt"

- 1092 „Acțiuni proprii deținute pe termen lung"

După conținutul economic, sunt *conturi rectificative ale capitalului propriu*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de activ* care țin evidența acțiunilor proprii răscumpărate.

În *debit*, se înregistrează costul de achiziție al acțiunilor proprii răscumpărate (5121, 5311).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea nominală a acțiunilor proprii anulate (1012);

- diferența dintre costul de achiziție (mai mare) și valoarea nominală sau prețul de vânzare (mai mic) a acțiunilor anulate sau vândute (149);

- costul de achiziție al acțiunilor proprii vândute (461, 5121, 5311).

Soldul debitor reprezintă valoarea acțiunilor proprii răscumpărate existente în portofoliu, la cost de achiziție.

Exemplu: Adunarea generală a acționarilor a autorizat Consiliul de administrație să aprobe răscumpărarea a 3.000 de acțiuni în scopul anulării, valoarea nominală 10 lei/acțiune, prețul sau valoarea de răscumpărare 12 lei/acțiune (9 lei/acțiune).

a) prețul de răscumpărare este de 12 lei/acțiune:

1. răscumpărarea acțiunilor (3.000 acțiuni * 12 lei/acțiune = 36.000 lei):

36.000	1091 Acțiuni proprii deținute pe termen scurt	=	5121 Conturi la bănci în lei	36.000

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. anularea acțiunilor.

36.000	%	=	1091	36.000
30.000	1012		Acțiuni proprii deținute pe termen scurt	
	Capital subscris vărsat			
6.000	149			
	Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii			

b) prețul de răscumpărare este de 9 lei/acțiune (3.000 acțiuni * 9 lei / acțiune = 27.000 lei)

1. răscumpărarea acțiunilor:

27.000	1091	=	5121	27.000
	Acțiuni proprii deținute pe termen scurt		Conturi la bănci în lei	

2. anularea acțiunilor:

30.000	1012	=	%	30.000
	Capital subscris vărsat		1091	27.000
			Acțiuni proprii deținute pe termen scurt	
			141	3.000
			Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii	

2.1.1.6. Amortizarea capitalului social

Amortizarea capitalului social reprezintă operația de rambursare a valorii nominale a acțiunilor (integral sau parțial) către acționari, înainte de data normală a lichidării, sursa de rambursare fiind rezervele și/sau profitul net.

Acționarii ale căror titluri au fost parțial amortizate pierd dreptul de rambursare ulterioară a părții de capital amortizat, fiind conservate celelalte drepturi (dreptul la capitalul propriu, dreptul la vot, dreptul preferențial la subscriere, dreptul la dividend).

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Această operațiune nu afectează capitalul social, ca reprezintă o repartizare de rezerve și/sau profit cu implicații fiscale legate de distribuirea dividendelor.

Exemplu: Societatea pe acțiuni „A" dispune de următoarele capitaluri proprii:

Capital social	500.000 lei (50.000 acțiuni * 10 lei/acțiune)
Rezerve legale	50.000 lei
Alte rezerve	80.000 lei
Total	**630.000 lei**

Se decide amortizarea a 10% din capitalul social, adică 50.000 lei. Acțiunile deținute sunt supuse amortizării pentru suma de 1 leu/acțiune.

1. repartizarea rezervelor (alte rezerve):

50.000	1068 Alte rezerve	=	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul	50.000

2. impozitul de 10% și virarea sumelor în conturile personale ale acționarilor:

50.000	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul	=	% 446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	50.000 5.000
			5121 Conturi la bănci în lei	45.000

2.1.2. Rezervele din reevaluare

Reevaluarea activelor imobilizate are ca obiectiv principal constatarea valorii juste (reale) a fiecărui activ supus reevaluării, având în vedere starea, utilitatea pentru entitate și prețul pieței.

Rezervele din reevaluare reprezintă plusul de valoare constatat la reevaluarea imobilizărilor corporale și se calculează ca diferența între valoarea justă și valoarea de intrare în cazul imobilizărilor corporale nesupuse amortizării sau valoarea contabilă netă pentru cele supuse amortizării.

BCU "ȘTEFAN CEL MARE" UNIVERSITY LIBRARY

Valoarea contabilă netă este egală cu valoarea de intrare sau valoarea contabilă diminuată cu amortizarea cumulată şi ajustările pentru depreciere aferente activului reevaluat.

Valoarea justă reprezintă valoarea actuală (reală) sau de piaţă determinată de firme sau persoane fizice autorizate şi recunoscute.

Dacă nu există posibilitatea de a identifica valoarea justă sau de piaţă a activului supus reevaluării, acesta se evaluează la valoarea de înlocuire, mai puţin amortizarea cumulată.

În reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării poate fi tratată astfel[1]:

a) recalculată proporţional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă după reevaluare să fie egală cu valoarea sa reevaluată (metoda fiind folosită în cazul când activul este reevaluat prin aplicarea unui indice sau coeficient).

b) eliminată din valoarea contabilă brută, iar valoarea netă este recalculată la valoarea reevaluată a activului (metoda fiind folosită în cazul reevaluării prin expertiză tehnică).

Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din grupa respectivă trebuie reevaluate, cu excepţia situaţiei când nu există o piaţă activă pentru acel activ. O grupă de active imobilizate cuprinde active de aceeaşi natură şi utilizări similare aflată în exploatarea entităţii (terenuri, construcţii, maşini şi echipamente, mobilier, aparatură birotică).

Surplusul din reevaluare inclus în rezerva de reevaluare este capitalizat prin transferul direct la rezerve, atunci când acest surplus reprezintă un câştig realizat. Câştigul se consideră realizat la ieşirea din patrimoniu a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare.

O parte din câştig poate fi considerat realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei din reevaluare transferată la rezerve reprezintă diferenţa dintre amortizarea calculată pe baza valorii

[1] O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conform cu directivele europene, p. 109-112.

BCU IAŞI CENTRALA UNIVERSITY LIBRARY

contabile reevaluate şi valoarea amortizării calculate pe baza valorii de intrare a activului.

Dacă rezultatul reevaluării reprezintă *o creştere* faţă de valoarea contabilă sau valoarea contabilă netă, acesta se tratează astfel:

- ca o creştere a rezervei din reevaluare înregistrată ca element al capitalului propriu (cont 105 „Rezerve din reevaluare"), dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă aceluiaşi activ; sau
- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acel activ.

Dacă rezultatul reevaluării este *o descreştere* a valorii contabile sau valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare, cu minimul dintre valoarea rezervei din reevaluare şi valoarea descreşterii, diferenţa rămasă se înregistrează ca o cheltuială.

Sumele reprezentând diferenţe de natura veniturilor şi cheltuielilor rezultate din reevaluare trebuie prezentate separat în contul de profit şi pierdere. Rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect până când activul reevaluat nu este valorificat (surplusul din reevaluare este considerat un câştig efectiv realizat).

Contabilitatea sintetică a rezervelor din reevaluare se realizează cu ajutorul **contului 105 „Rezerve din reevaluare"**.

După conţinutul economic, este *un cont de capitaluri proprii*, iar după funcţia contabilă, este *un cont de pasiv*, care ţine evidenţa rezervelor din reevaluarea imobilizărilor corporale.

În *credit*, se înregistrează creşterile de valoare rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale (2111, 212, 2131 la 2134, 214);

În *debit,* se înregistrează rezerva din reevaluare trecută la rezerve (1065), precum şi descreşterile faţă de valoarea contabilă netă rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale (2111, 212, 2131 la 2134, 214).

Soldul creditor al contului reprezintă plusul de valoare rezultat în urma reevaluării imobilizărilor corporale.

BCU "ŞTIINŢA" UNIVERSITY LIBRARY

Exemplu: Societatea pe acțiuni „A" reevaluează terenurile și mijloacele fixe de natura construcțiilor.

Imobilizările corporale sunt înregistrate în contabilitate la valoarea de intrare (sau valoarea contabilă): terenuri 100 u.m., construcții 500 u.m., amortizarea cumulată a construcțiilor 200 u.m.

Prima reevaluare: valoarea justă: terenuri 150 u.m., construcții 1.200 u.m.

Reevaluarea terenurilor: Rezerva din reevaluare este egală cu valoarea justă – valoarea de intrare = 150 – 100 = 50 u.m.

Operațiunea produce o creștere de activ și o creștere de capital propriu cu 50 u.m.

50	2111 Terenuri	=	105 Rezerve din reevaluare	50

Reevaluarea construcțiilor:

a) Procedeul valorii brute (recalcularea amortizării cumulate și a valorii contabile brute).

Calcule financiare:

- valoarea rămasă (valoarea contabilă netă) este egală cu diferența dintre valoarea de intrare și amortizarea cumulată: 500 – 200 = 300 u.m.

- coeficientul multiplicator K (raportul dintre valoarea justă și valoarea rămasă).

$$K = \frac{1200}{300} = 4$$

- valoarea de intrare actualizată = valoarea de intrare x k (500 * 4 = 2.000 u.m.);

- amortizarea cumulată actualizată = amortizarea cumulată x k (200 * 4 = 800 u.m.);

- valoarea rămasă actualizată = valoarea rămasă x k (300 * 4 = 1.200 u.m.);

- diferența din reevaluare = valoarea de intrare actualizată – valoarea de intrare (2.000 – 500 = 1.500 u.m.);

- rezerva din reevaluare = valoarea justă – valoarea rămasă (1.200 – 300 = 900 u.m.).

BCU MIHAI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Operațiunea produce modificări în activele imobilizate (creștere) și capitalul propriu (creștere).

1.500	212	=	%	1.500
	Construcții		105	900
			Rezerve din reevaluare	
			2812	600
			Amortizarea construcțiilor	

b) Procedeul valorii nete

Calcule financiare:

- eliminarea amortizării cumulate din valoarea de intrare a construcției (amortizarea cumulată este de 200 u.m.);

- rezerva din reevaluare = valoarea justă – valoarea rămasă (1.200 – 300 = 900 u.m.).

Creșterea de activ și capital propriu este de 900 u.m.

200	2812	=	212	200
	Amortizarea construcțiilor		Construcții	
900	212	=	105	900
	Construcții		Rezerve din reevaluare	

sau

900	%	=	105	900
700	212		Rezerve din reevaluare	
	Construcții			
200	2812			
	Amortizarea construcțiilor			

În bilanțul contabil, construcțiile sunt evaluate la valoarea justă de 1.200 u.m.

Situația conturilor 212 „Construcții", 2812 „Amortizarea construcțiilor" și 105 „Rezerve din reevaluare" după înregistrarea operațiunii de evaluare:

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- în cazul a):

D	212	C
500		
1500		
	2000	

D	2812	C
	200	
	600	
800		

D	105	C
	900	
900		

În bilanțul contabil: active imobilizate (212 – 2812) 2.000 – 800 = 1.200, capital propriu +900.

- în cazul b):

D	212	C
500	200	
900		
	1200	

D	2812	C
200	200	
	∓	

D	105	C
	900	
900		

A doua reevaluare:

Valoarea justă: terenuri: 80 u.m., construcții: 700 u.m., amortizarea cumulată: 1.000 u.m.

Calcule financiare:

- deprecierea terenurilor = valoarea justă – valoarea contabilă (80 – 150 = -70 u.m.);

- dacă deprecierea este ireversibilă, diferența neacoperită pe seama rezervei din reevaluare constituită la prima reevaluare se tratează ca o ieşire de teren din patrimoniu (o cheltuială cu cedarea activelor).

70	%	=	2111	70
50	105		Terenuri	
	Rezerve din reevaluare			
20	6588			
	Alte cheltuieli de exploatare			

- dacă deprecierea este reversibilă diferența neacoperită se înregistrează ca o ajustare pentru deprecierea:

50	105	=	2111	50
	Rezerve din reevaluare		Terenuri	

şi

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

20	6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	2911 Ajustări pentru depre-cierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri	20

În ambele situații, terenurile sunt evaluate în bilanț de la valoarea justă de 80 u.m.

Reevaluarea construcțiilor: metoda valorii brute:

- valoarea rămasă a construcției: 2.000 – 1.000 = 1.000 u.m.;
- coeficientul multiplicator: k = 700/1.000 = 0,7;
- valoarea de intrare actualizată: 2.000 * 0.7 = 1.400 u.m.;
- amortizarea cumulată actualizată: 1000 * 0.7 = 700 u.m.;
- valoarea rămasă actualizată: 1.000 * 0,7 = 700 u.m.;
- diferența de amortizare (în minus): 700 – 800 = -100 u.m.;
- rezerva din reevaluare: 700 – 1000 = -300 u.m.

Tratamentul contabil:

- reducerea rezervei din reevaluare cu 500 u.m.;
- reducerea valorii de intrare cu 600 u.m.;
- reducerea amortizării cumulate cu 100 u.m.

600	%	=	212	600
100	2812 Amortizarea construcțiilor		Construcții	
500	105 Rezerve din reevaluare			

Reevaluarea construcției: metoda reevaluării valorii contabile nete:

- eliminarea amortizării cumulate şi diminuarea rezervei din reevaluare:

1.300	%	=	212	1.300
1.000	2812 Amortizarea construcțiilor		Construcții	
300	105 Rezerve din reevaluare			

A treia reevaluare:

Valoarea justă: terenuri: 250 u.m., construcții: 1500 u.m., amortizarea cumulată: 1.100 u.m.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Calcule financiare pentru terenuri:

- diferența din reevaluare: 250 – 80 = 170 u.m.
- rezerva din reevaluare constituită: 0
- cheltuieli înregistrate la reevaluarea precedentă: 20 u.m.

Operațiunea de reevaluare va produce modificările: venituri de 20 u.m., rezerve din reevaluare 150 u.m. (170 – 20).

170	2111 Terenuri	=	% 7588 Alte venituri din exploatare	170 20
			105 Rezerve din reevaluare	150

Calcule financiare pentru construcții:

- valoarea rămasă: 1.400 – 1.100 = 300 u.m.;
- K = 1.500 / 300 = 5;
- valoarea de intrare actualizată: 1.400 * 5 = 7.000 u.m.;
- amortizarea cumulată actualizată 1.100 * 5 = 5.500;
- valoarea rămasă actualizată: 300 * 5 = 1.500;
- diferența din reevaluare: 7.000 – 1.400 = 5.600 u.m.;
- rezerve din reevaluare: 1.500 – 300 = 1.200 u.m.;
- diferența de amortizare: 5.500 – 1.100 = 4.400 u.m.

5.600	212 Construcții	=	% 105 Rezerve din reevaluare	5.600 1.200
			2812 Amortizarea construcțiilor	4.400

2.1.3. Rezervele

Rezervele sunt structuri ale capitalurilor proprii constituite, în principal, din profitul obținut de entitate și alte surse cum sunt: primele de capital și rezervele din reevaluare.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Ca elemente ale capitalului propriu, rezervele consolidează baza materială a entității; contribuie la creşterea capacității acesteia de a face față unor conjuncturi nefavorabile şi eventualelor pierderi.

După modul de constituire, rezervele sunt grupate în următoarele categorii:

a) rezerve legale;

b) rezerve statutare sau contractuale;

c) rezerve reprezentând surplusul realizat din rezervele din reevaluare;

d) alte rezerve.

a) *Rezervele legale* se constituie anual în conformitate cu prevederile legale prin prelevarea din profitul brut a unei cote de cel puțin 5%, până ce rezerva atinge nivelul maxim de 20% din capitalul social[1].

Rezervele legale sunt deductibile în limita de 5% din profitul contabil, înainte de calcularea impozitului pe profit, profit din care se scad veniturile neimpozabile şi la care se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri, până ce aceasta atinge a 5-a parte din capitalul subscris vărsat.

Dacă rezervele legale sunt utilizate pentru acoperirea pierderilor sau sunt distribuite sub orice formă, reconstituirea ulterioară a rezervei nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil[2].

b) Rezervele statutare sau contractuale se constituie conform prevederilor stabilite în statutul societății, sursa o reprezintă profitul net, fiind utilizată pentru acoperirea pierderilor, finanțarea investițiilor sau pentru majorarea capitalului social. Constituirea acestor rezerve are şi rolul de a tempera dorința acționarilor de a încasa dividende mari în defavoarea investițiilor.

c) Rezervele reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare se constituie pe măsura amortizării activelor imobilizate reevaluate sau în momentul ieşirii din patrimoniu prin casare sau cedare.

d) Alte rezerve se constituie din: profitul net pe baza hotărârii adunării generale a acționarilor şi alte surse, fiind destinate finanțării investițiilor,

---

[1] Legea nr. 31/1990, republicată prin Legea nr. 302/2005.
[2] Legea nr. 571/2003 (Codul fiscal, actualizată), art. 22, al. 11.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

acoperirea pierderilor, distribuirii de dividende în exercițiile financiare încheiate cu pierderi, majorării capitalului social.

Contabilitatea rezervelor se realizează cu ajutorul contului sintetic de **gradul I 106 „Rezerve“**, care se detaliază pe următoarele conturi de gardul II:

- 1061 „Rezerve legale“

- 1063 „Rezerve statutare sau contractuale“

- 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare“

- 1068 „Alte rezerve“

Contul 1061 „Rezerve legale“

După conținutul economic, este *un cont de capitaluri proprii,* iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența rezervelor legale constituite anual din profitul entității.

În *credit*, se înregistrează profitul realizat la închiderea exercițiului financiar curent, repartizat la rezerve legale (129).

În *debit,* se înregistrează rezervele legale utilizate pentru acoperirea pierderilor din exercițiile financiare precedente (1171, 121).

Soldul creditor al contului reprezintă rezervele legale constituite şi neutilizate.

Contul 1063 „Rezerve statutare sau contractuale“

După conținutul economic, este *un cont de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența rezervelor statutare constituite.

În *credit*, se înregistrează:

- profitul net reportat repartizat la rezerve statutare (1171);

- profitul net realizat la închiderea exercițiului financiar curent, repartizat la rezerve statutare (129)

În *debit,* se înregistrează:

- rezervele statutare încorporate în capitalul social (1012);

- rezervele statutare utilizate pentru acoperirea pierderilor (1171, 121).

Soldul creditor al contului reprezintă rezervele statutare constituite şi neutilizate.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"

După conținutul economic, este *un cont de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența rezervelor ce constau în diferențele favorabile provenind din rezervele din reevaluare, considerate câștiguri realizate.

În *credit*, se înregistrează:

- sumele transferate de la rezerve din reevaluare, reprezentând surplusul din reevaluare, în momentul casării sau vânzării activelor respective (105);

- cota-parte din rezerva din reevaluare aferentă diferenței de amortizare, transferate pe măsura utilizării activelor reevaluate (105).

În *debit,* se înregistrează rezervele din reevaluare transferate la capitalul social (1012) sau utilizate pentru acoperirea pierderilor (1171, 121) în cazul în care activele reevaluate aferente acestor rezerve sunt valorificate.

Soldul creditor al contului reprezintă rezervele existente din surplusul realizat din rezerve din reevaluare.

Contul 1068 „Alte rezerve"

După conținutul economic, este *un cont de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv* care ține evidența altor rezerve constituite.

În *credit*, se înregistrează:

- profitul net reportat repartizat la alte rezerve (1171);

- profitul net realizat în exercițiul financiar curent, repartizat la alte rezerve (129);

- primele de capital încorporate în alte rezerve (1041, 1042, 1043, 1044);

- diferența dintre valoarea titlurilor primite şi valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți comerciale (261, 263, 265).

În *debit,* se înregistrează:

- rezerve încorporate în capitalul social (1012);

- utilizarea rezervelor pentru acoperirea pierderilor (1171, 121);

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- diferența dintre valoarea titlurilor retrase sau cedate și valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale care au constituit obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți comerciale (261, 263, 265).

Soldul creditor al contului reprezintă alte rezerve constituite și neutilizate.

Exemplu: O societate comercială constituie rezerve totale în valoare de 200 u.m. Sursele de constituire:

- rezerve legale: 50 u.m. din profitul brut;
- rezerve statutare: 80 u.m. din profitul net;
- alte rezerve: 30 u.m. din profitul net: 20 u.m. din prime de capital;
- rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare: 70 u.m. (mijlocul de transport reevaluat a fost scos din funcțiune prin casare, amortizarea cumulată fiind de 230 u.m., egală cu valoarea amortizabilă).

1) Constituirea rezervelor din repartizarea profitului:

160	129 Repartizarea profitului	=	% 1061 Rezerve legale	160 50
			1063 Rezerve statutare	80
			1068 Alte rezerve	30

2) Constituirea rezervei din surplusul realizat din rezerve din reevaluare:

- ieșirea din patrimoniu a mijlocului de transport:

230	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	=	2133 Mijloace de transport	230

și, concomitent, constituirea rezervelor:

70	105 Rezerve din reevaluare	=	1065 Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	70

- constituirea altor rezerve din prime de capital 20 u.m.

20	1041 Prime de capital	=	1068 Alte rezerve	20

BCU "ION CREANGĂ" STATE UNIVERSITY LIBRARY

Rezervele constituite sunt utilizate pentru:

- acoperirea pierderilor din exercițiul precedent în valoare de 90 u.m. și acordarea de dividende 20 u.m.

110	1068 Alte rezerve	=	1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	110

2.1.4. Rezultatul exercițiului și rezultatul reportat

2.1.4.1. Rezultatul exercițiului

Rezultatul exercițiului financiar reprezintă diferența dintre veniturile și cheltuielile aferente acestuia și poate fi:

a) profit – veniturile sunt mai mari decât cheltuielile;

b) pierdere – veniturile sunt mai mici decât cheltuielile.

Închiderea conturilor temporare de venituri și cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar, veniturile se transferă în creditul contului 121 „Profit și pierdere", iar cheltuielile, în debitul acestuia.

Rezultatul definitiv se stabilește la sfârșitul exercițiului financiar, acesta fiind înregistrat ca sold al contului 121 „Profit sau pierdere". Profitul contabil net *se repartizează în mod provizoriu*, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar, pe următoarele destinații:

a) destinații prevăzute de lege: rezerve legale, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți, vărsăminte la bugetul statului (la regiile autonome și societățile sau companiile naționale cu capital majoritar de stat), surse proprii de finanțare și altele;

b) destinații stabilite prin actul constitutiv al entității; rezervele statutare sau contractuale;

c) destinații prevăzute de adunarea generală a acționarilor sau asociaților: alte rezerve, surse proprii de finanțare.

Repartizarea definitivă a profitului se înregistrează în contabilitate, pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale.

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Contabilitatea rezultatului exercițiului financiar se realizează cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul I:

- 121 „Profit sau pierdere"

- 129 „Repartizarea profitului"

Contul 121 „Profit și pierdere"

După conținutul economic, este *un cont de capitaluri proprii*, iar după funcția contabilă, este *un cont bifuncțional*, care ține evidența rezultatului (profit sau pierdere) realizat în exercițiul financiar curent.

În *credit*, se înregistrează:

- soldul creditor de la sfârșitul perioadei a conturilor de venituri (701 la 786);

- reportarea pierderii neacoperite realizate în exercițiul financiar încheiat (1171).

În *debit*, se înregistrează:

- soldul debitor la sfârșitul perioadei a conturilor de cheltuieli (601 la 698);

- soldul debitor la sfârșitul perioadei al contului privind variația stocurilor (711);

- reportarea profitului net obținut în exercițiul financiar precedent, nerepartizat (1171).

- profitul net obținut în exercițiul financiar precedent repartizat (129).

Soldul creditor al contului reprezintă profitul obținut în exercițiul financiar curent.

Soldul debitor al contului reprezintă pierderea înregistrată în exercițiul financiar curent.

Contul 129 „Repartizarea profitului"

După conținutul economic, este *un cont de regularizare*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ* care ține evidența repartizării profitului obținut în exercițiul financiar curent.

În *debit*, se înregistrează:

- profitul net repartizat pentru acoperirea pierderilor reportate din corectarea erorilor contabile (1174);

BCU MS CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- profitul net al exercițiului financiar curent, repartizat la capital social (1012);

- profitul net obținut la sfârșitul exercițiului financiar curent, repartizat la rezerve (1061, 1063, 1068);

- profitul net obținut la sfârșitul exercițiului financiar curent utilizat pentru acoperirea pierderilor din exercițiile financiare precedente (1171);

- profitul net obținut la sfârșitul exercițiului financiar curent, utilizat pentru participarea salariaților la profit, pentru dividende, pentru vărsăminte la bugetul statului din profitul net al regiilor autonome (1171).

În *credit*, se înregistrează profitul net obținut în exercițiul financiar precedent, repartizat (121).

Soldul debitor al contului reprezintă profitul din exercițiul financiar curent, repartizat pe destinații.

Alte conturi specifice, utilizate în cazul repartizării profitului pe destinații legale: 117 „Rezultatul reportat", 424 „Prime reprezentând participarea personalului la profit", 457 „Dividende de plată".

Exemplu: Balanța de verificare la sfârșitul exercițiului financiar prezintă următoarea situație a cheltuielilor și veniturilor înregistrate în cursul perioadei:

Simbol cont	Denumirea conturilor	Rulaj	
		Debitor	Creditor
121	Profit sau pierdere		300
601	Cheltuieli cu materiile prime	4.000	
602	Cheltuieli cu materialele consumabile	200	
641	Cheltuieli cu salariile personalului	3.000	
666	Cheltuieli privind dobânzile	150	
701	Venituri din vânzarea produselor finite		9.000
711	Variația stocurilor		1.000
768	Alte venituri financiare		200

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1. închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli

1.1. conturile de cheltuieli

7.350	121 Profit sau pierdere	=	% 601 Cheltuieli cu materiile prime	7.350 4.000
			602 Cheltuieli cu materialele consumabile	200
			641 Cheltuieli cu salariile personalului	3.000
			666 Cheltuieli privind dobânzile	150

1.2. conturile de venituri:

10.200	%	=	121 Profit sau pierdere	10.200
9.000	701 Venituri din vânzarea produselor finite			
1.000	711 Variaţia stocurilor			
2.000	768 Alte venituri financiare			

2. fişa contului 121 „Profit sau pierdere“:

Data	Document	Explicaţii	Cont corespunzător	Debit	Credit	Sold
01.12	-	Sold iniţial				300
31.12	N.C.	Închidere cont	701		9.000	9.300
31.12	N.C.	Închidere cont	711		1.000	10.300
31.12	N.C.	Închidere cont	768		200	10.500
31.12	N.C.	Închidere cont	601	4.000		6.500
31.12	N.C.	Închidere cont	602	200		6.300
31.12	N.C.	Închidere cont	641	3.000		3.300
31.12	N.C.	Închidere cont	666	150		3.150
31.12		Rulaj		7.350		3.150

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. impozitul pe profit: 3.150 * 16% = 504:

504	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozitul pe profit	504

4. închiderea contului de cheltuieli cu impozitul pe profit:

504	121 Profit sau pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	504

5. repartizarea provizorie a profitului net:

- participarea personalului la profit 10% (3.150 – 504)*10/100 = 264,6
- rezerve statutare 20% (3.150 – 504)*20/100 = 529,2
- dividende 20%: 529,2
- alte rezerve 40%: 1058,4

2.381,40	129 Repartizarea profitului	=	% 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat cu pierderea neacoperită	2.381,40 793,80
			1063 Rezerve statutare sau contractuale	529,20
			1068 Alte rezerve	1.058,40

6. acordarea dividendelor şi a primelor reprezentând participarea personalului la profit:

793,80	1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	=	% 424 Prime reprezentând participarea personalului la profit	793,80 264,60
			457 Dividende de plată	529,20

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

7. repartizarea definitivă (după aprobarea situațiilor financiare anuale), profitul rămas nerepartizat, 10%, se reportează în exercițiul curent:

2.646	121 Profit sau pierderea neacoperită	=	% 129 Repartizarea profitului	2.646 2.381,40
			1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	264,60

2.1.4.2. Rezultatul reportat

Rezultatul reportat reprezintă profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită din exercițiile precedente (decizia de repartizare a profitului net sau acoperire a pierderii fiind amânată de adunarea generală a acționarilor).

Profitul nerepartizat (total sau parțial) constituie pentru entitate sursă proprie de finanțare, până în momentul repartizării pe destinațiile prevăzute de lege, statut sau adunarea generală.

Pierderea neacoperită reportată în exercițiul curent urmează a fi acoperită din profitul exercițiilor viitoare, din rezerve sau capitalul social.

În rezultatul reportat se înscriu și rezultatele obținute în urma corectării erorilor contabile.

Contabilitatea sintetică a rezultatului reportat se realizează cu ajutorul contului sintetic de **gradul I 117 „Rezultatul reportat"**, care se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"

- 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile"

Aplicarea reglementărilor contabile în conformitate cu Directiva a IV-a a CEE necesită transpunerea soldurilor tuturor conturilor existente în balanța de verificare la 31.12.2005 în raport cu noul plan de conturi general aprobat. Pentru conturile vechi, ale căror conținut economic și funcție con-

BCU ȘTEFAN CEL MARE UNIVERSITY LIBRARY

tabilă nu se mai justifică în aplicarea politicii contabile europene, s-a prevăzut preluarea eventualelor solduri existente în următoarele conturi de gradul II.

- 1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29".

- 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a 4-a a C.E.E."

Exemplu: La sfârșitul exercițiului financiar N-1, entitatea a înregistrat o pierdere de 120 u.m., în exercițiul financiar N, entitatea înregistrează profit de 100 u.m., dar are constituite și alte rezerve în valoare de 50 u.m.

a) la sfârșitul exercițiului N-1:

- înregistrarea pierderii reportate:

120	1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	=	121 Profit sau pierdere	120

b) la sfârșitul exercițiului N:

- acoperirea pierderii:

120	%	=	1171	120
100	129 Repartizarea profitului		Rezultatul exercițiului	
20	1068 Alte rezerve			

După încheierea exercițiului financiar, se corectează erorile contabile provenite din: neînregistrarea unei facturi pentru vânzări de produse finite, prețul de vânzare fără T.V.A.: 300 u.m. și înregistrarea unor drepturi salariale mai mici decât cele cuvenite în sumă de 200 u.m.

1. înregistrarea facturii pentru produsele finite expediate:

357	4111 Clienți	=	% 1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	357 300
			4427 TVA colectată	57

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. sumele datorate personalului:

200	1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	=	4281 Alte datorii în legătură cu personalul	200

2.2. Împrumuturile și datoriile asimilate

Sursele de finanțare pentru activitatea de investiții (de dezvoltare) pot fi asigurate prin contractarea unor datorii pe termen lung, sub forma:

a) împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni;

b) creditelor bancare pe termen lung;

c) alte împrumuturi și datorii asimilate.

2.2.1. Împrumuturile din emisiuni de obligațiuni

Societățile pe acțiuni pot contracta împrumuturi prin emisiuni de obligațiuni, nominative sau la purtător, pentru o sumă care nu poate depăși ¾ din capitalul vărsat, conform ultimului bilanț contabil.

Obligațiunea este un titlu de valoare care dă dreptul deținătorului (creditorului) la un venit sub formă de dobândă care nu depinde de rezultatele financiare ale emitentului.

În momentul emisiunii, obligațiunea se evaluează la *valoarea nominală* (înscrisă pe obligațiune), care nu poate fi mai mică de 2,50 lei și reprezintă baza de calcul a dobânzii datorate de entitatea emitentă.

La subscriere, obligațiunea este evaluată la următoarele valori:

- valoarea de emisiune (valoarea ce va fi încasată de la creditor), aceasta poate fi egală sau mai mică decât valoarea nominală, și

- valoarea de rambursare (valoare la care va fi amortizată obligațiunea): aceasta poate fi egală sau mai mare decât valoarea nominală.

Diferența dintre valoarea de rambursare și valoarea de emisiune reprezintă *prima de rambursare* a obligațiunii (pentru entitate, acesta este un activ fictiv amortizabil).

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

Modalitățile de rambursare se stabilesc în momentul contractării împrumuturilor, acestea fiind:

- rambursarea integrală la scadență (la expirarea duratei împrumutului) cu plata anuală a dobânzilor;

- rambursarea progresivă (în tranşe), prin tragere la sorți sau prin răscumpărare (rambursarea în fiecare an a aceluiaşi număr de titluri prin tragere la sorți sau răscumpărare direct prin bursă);

- rambursarea prin „anuități constante" (sumele rambursate pentru fiecare an, împrumutul şi dobânda sunt constante). Relația de calcul:

$$A=\frac{C*I}{1-(1+I)^{-N}}$$, unde:

A – reprezintă anuitatea

C – valoarea împrumutului

R – rata dobânzii

N – durata în ani a împrumutului

În funcție de tipul ratei dobânzii, împrumuturile din emisiuni de obligațiuni (sau obligatare) pot fi:

a) împrumuturi din emisiuni de obligațiuni cu rată fixă (rata nominală a dobânzii);

b) împrumuturi din emisiuni de obligațiuni cu rată variabilă (revizuibilă), denumită şi rată de piață a dobânzii.

Dobânda anuală a obligațiunilor, calculată prin aplicarea ratelor asupra valorii nominale a obligațiunilor poartă numele de *cupon*.

Caracteristicile împrumutului din emisiunea de obligațiuni (scadența obligațiunilor, datele de plată a dobânzii, rata dobânzii) sunt prevăzute în contractul de emisiune.

Pentru reflectarea în contabilitate a împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni, se utilizează următoarele conturi din **grupa 16 „Împrumuturi şi datorii asimilate"**:

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"

1614 „Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat"

1615 „Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci"

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

1617 „Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat"

1618 „Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"

168 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni"

169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor"

Contul 1614 „Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat"

Contul 1615 „Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci"

Contul 1617 „Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat"

Contul 1618 „Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"

După conținutul economic, sunt *conturi de surse împrumutate*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența împrumuturilor din emisiunea obligațiunilor.

În *credit*, se înregistrează:

- împrumuturile obținute la valoarea de emisiune a obligațiilor emise (461);
- primele privind rambursarea obligațiunilor (169);
- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea împrumuturilor în valută la încheierea exercițiului financiar (665).

În *debit*, se înregistrează :

- împrumuturile din emisiunea obligațiunilor rambursate (5121, 5124);
- valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate, anulate (505);
- împrumuturile din emisiunea obligațiunilor convertite în acțiuni (1012, 456);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente împrumuturilor în valută stabilite la încheierea exercițiului financiar și la rambursarea împrumuturilor în valută (765).

Soldul creditor al contului reprezintă împrumuturile din emisiunea obligațiunilor nerambursate.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

Contul 1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni"

După conținutul economic, este *un cont de surse atrase*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni.

În *credit*, se înregistrează:

- dobânzile datorate, aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (666);
- dobânzile evidențiate în avans, potrivit prevederilor contractuale (471);
- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea dobânzilor datorate în valută la sfârșitul exercițiului financiar (665).

În *debit*, se înregistrează:

- dobânzile plătite (5121, 5124);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, constatate la încheierea exercițiului financiar și la achitarea dobânzilor în valută (765).

Soldul creditor al contului reprezintă dobânzile datorate și neachitate.

Contul 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor"

După conținutul economic, este *un cont rectificativ al surselor împrumutate*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ care ține evidența primelor de rambursare,* reprezentând diferența dintre valoarea de rambursare și valoarea de emisiune a obligațiunilor.

În *debit*, se înregistrează primele de rambursare aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni (161).

În *credit,* se înregistrează primele privind rambursarea obligațiunilor amortizate (6868).

Soldul debitor al contului reprezintă primele privind rambursarea obligațiunilor neamortizate.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni: 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate" și 6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor".

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Exemple:

a) Caracteristicile împrumutului:

- număr de obligațiuni emise: 2.000 de titluri;
- valoarea nominală: 5 lei/titlu;
- valoarea de emisiune: 5 lei/titlu;
- valoarea de rambursare: 5 lei/titlu;
- dobânda anuală: 6%;
- durata împrumutului: 5 ani;
- rambursarea se face integral la scadență;
- plata dobânzii se face la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar;
- data contractului: 1.07.N.

1. emisiunea obligațiunilor:

10.000	461 Debitori diverşi	=	161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	10.000

2. încasarea în numerar a valorii de emisiune:

10.000	5311 Casa în lei	=	461 Debitori diverşi	10.000

3. dobânda pentru exercițiul financiar N (6 luni) 10.000*6% *6/12=300:

300	666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni	300

4. plata dobânzii pentru exercițiul financiar N (300 lei):

300	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni	=	5311 Casa în lei	300

5. dobânda pentru exercițiul financiar N+1 (12 luni) 10.000*6%=600:

600	666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni	600

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6. plata dobânzii pentru exercițiul financiar N+1 600 lei:

600	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni	=	5311 Casa în lei	600

Înregistrările în contabilitate se repetă și în exercițiile financiare N+2, N+3, N+4, N+5 (6 luni)

7. răscumpărarea obligațiunilor la 30.06.N+5:

10.000	505 Obligațiuni emise și răscumpărate	=	5311 Casa în lei	10.000

8. anularea obligațiunilor:

10.000	161 Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	=	505 Obligațiuni emise și răscumpărate	10.000

9. rambursarea dobânzii pentru exercițiul financiar N+5 (6 luni) de 300 lei:

300	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	=	5311 Casa în lei	300

b) Împrumutul are aceleași caracteristici (cazul a), cu precizarea că valoarea de rambursare este de 6 lei/obligațiune, iar rambursarea se face în tranșe, prin răscumpărarea a 400 obligațiuni în fiecare an.

1. emisiunea obligațiunilor:

12.000	%	=	161	12.000
10.000	461 Debitori diverși		Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	
2.000	169 Prime privind rambursarea obligațiunilor			

2. dobânda pentru exercițiul financiar N (6 luni) 300 lei:

300	666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni	300

BCU ASICENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. plata dobânzii:

300	1681 Dobânzi aferente împrumutului din emisiunea de obligațiuni	=	5311 Casa în lei	300

4. răscumpărarea a 400 obligațiuni la data de 30.06.N+1, prețul de răscumpărare 2.400 lei:

2.400	505 Obligațiuni	=	5311 Casa în lei	2.400

5. anularea obligațiunilor:

2.400	161 Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	=	505 Obligațiuni emise și răscumpărate	2.400

6. amortizarea primelor de rambursare pentru 400 de obligațiuni:

400	6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor	=	169 Prime privind rambursarea obligațiunilor	400

În același mod, se procedează și în exercițiile financiare N+1 (6 luni), N+2, N+3, N+4, N+5 (6 luni).

c) Împrumutul are aceleași caracteristici (situația a) cu precizarea că rambursarea se face anual prin anuități constante.

$$A = \frac{10.000 * 6\%}{1-(1+6\%)^{-5}} = 2.400$$

	Dobânda	Rata credit	Total
N	10.00*6%=600	2.400-600=1.800	2.400
N+1	(10.000-1.800)*6% =492	2.400-492=1.908	2.400
N+2	[10.000-(1.800+1.908)]*6%=377,52	2.400-377,52=2.022,48	2.400
N+3	[10.000-(3.708+2.022,48)]*6%=256,17	2.400-256,17=2.143,83	2.400
N+4	[10.000-(5.730.48+2.143,83)]*6%=127,54	2.400-127,54=2.272,46	2.400
Total	**1.853,23**	**10.146,77**	**12.000**

Dobânda pentru primul an: 10.000 * 6 % = 600, rata de credit 2.400 – 600 = 1.800.

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1. dobânda pentru primul an:

600	666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni	600

2. rambursarea primei anuităţi:

2.400	%	=	5311	2.400
1.800	161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni		Casa în lei	
600	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni			

Dacă amortizarea tranşelor de obligaţiuni se face prin răscumpărare la bursă, la înregistrarea în contabilitate trebuie să avem în vedere diferenţele (dacă există) dintre valoarea de emisiune şi valoarea de răscumpărare, acestea fiind pentru entitate venituri sau cheltuieli financiare.

Exemplu: număr de obligaţiuni: 10.000 titluri

valoarea de emisiune 10 lei

a) valoarea de răscumpărare 12 lei/obligaţiune:

1. răscumpărarea obligaţiunilor:

120.000	505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate	=	5121 Conturi la bănci în lei	120.000

2. anularea obligaţiunilor:

120.000	%	=	505	120.000
100.000	161 Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni		Obligaţiuni emise şi răscumpărate	
20.000	668 Alte cheltuieli financiare			

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) valoarea de răscumpărare: 9 lei/obligațiune:

1. răscumpărarea obligațiunilor:

90.000	505 Obligațiuni emise și răscumpărate	=	5121 Conturi la bănci în lei	90.000

2. anularea obligațiunilor:

100.000	161 Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	=	% 505 Obligațiuni emise și răscumpărate	100.000 90.000
			768 Alte venituri financiare	10.000

2.2.2. Creditele bancare pe termen lung

Creditele bancare pe termen lung reprezintă principala sursă de finanțare externă a entităților patrimoniale în scopul dezvoltării (investiții) și/sau pentru creșterea durabilă a fondului de rulment.

Aceste credite sunt purtătoare de dobânzi și garantate de entități, garanția fiind cu 20-30% mai mare decât valoarea creditului.

Instituțiile de credit dispun de un sistem propriu de evaluare a bonității clienților, au criterii specifice pentru evaluarea capacității de plată și solvabilității.

Creditele pe termen lung pot fi acordate de bănci atât în lei, cât și în valută.

Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I: 162 „Credite bancare pe termen lung", care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II, în funcție de natura creditelor angajate: 1621 „Credite bancare pe termen lung", 1622 „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență", 1623 „Credite externe guvernamentale", 1624 „Credite bancare externe garantate de stat", 1625 „Credite bancare externe garantate de bănci", 1626 „Credite de la trezoreria statului", 1627 „Credite bancare interne garantate de stat". Sunt conturi de datorii cu funcțiune contabilă de pasiv.

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Exemplu: Entitatea contractează un credit bancar pe termen de 5 ani, valoarea creditului: 60.000 lei, dobânda anuală: 12%. Rambursarea creditului (rata + dobânda) se face lunar.

În contabilitate, se înregistrează operațiunile:

1. primirea creditului:

60.000	5121 Conturi la bănci în lei	=	1621 Credite bancare pe termen lung	60.000

2. dobânda datorată pentru prima lună: 60.000 * 1% = 600:

600	666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	600

3. restituirea primei rate (credit + dobândă):

1.600	%	=	5121	1.600
1.000	1621 Credite bancare pe termen lung		Conturi la bănci în lei	
600	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung			

4. dobânda datorată pentru luna a doua: (60.0000-1000)*1% = 590:

590	666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	590

5. restituirea ratei pentru luna a doua (credit + dobândă):

1.590	%	=	5121	1.590
1.000	1621 Credite bancare pe termen lung		Conturi la bănci în lei	
590	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung			

b) entitatea contractează un credit bancar în valută: valoarea creditului 7.200 €, durata creditului 3 ani, dobânda anuală 15%. Rambursarea creditului

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

se face lunar (rata credit + dobânda). Cursul de schimb la data primirii creditului 1€ = 3 lei, la ultima zi din prima luna 1€ = 3,3 lei (2,8 lei).

1. Primirea creditului:

21.600	5124 Conturi la bănci în valută	=	1621 Credite bancare pe termen lung	21.600

Rata lunară: 7200/36 = 200€, dobânda lunară: 15% / 12 = 1,25%

2. Dobânda datorată pentru prima lună: 7.200 € *1,25 % = 90 € (dobânda în lei 90 € * 3,3 lei / € = 297 lei):

297	666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	297

3. Restituirea primei rate (credit + dobândă), 1€ = 3,3 lei:

957	%	=	5124	957
600	1621 Credite bancare pe termen lung		Conturi la bănci în valută	
297	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung			
60	665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			

Dacă în ultima zi din prima lună, cursul de schimb este de 1€ = 2,8 lei, entitatea va înregistra la rata de credit o diferență favorabilă de curs valutar de 0,2 lei/€ (200 € * 0,2 lei/€=40 lei).

4. Dobânda datorată pentru prima lună: 90€*2.8/€ = 252 lei

252	666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	252

5. Rambursarea ratei totale pentru prima lună (200 €, rata credit +90 € dobânda) 290 € x 2,8 lei/€ = 812 lei:

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

852	%	=	%	852
600	1621		5124	812
	Credite bancare pe termen lung		Conturi la bănci în valută	
252	1682		765	40
	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung		Venituri din diferențe de curs valutar	

În lunile următoare, se calculează dobânda datorată, în funcție de cursul de schimb din ultima zi a fiecărei luni şi valoarea creditului nerambursat.

Presupunem că entitatea se află la sfârşitul ultimei luni din durata creditului.

Valoarea creditului de rambursat (ultima rată) 200 €.

Cursul de schimb (31.XII): 1 € = 3 lei, la ultima zi din luna rambursării ultimei rate 1 € = 3,4 lei.

1. Dobânda pentru ultima lună 200 € * 1,25 % = 2,5 €

8,5	666	=	1682	8,5
	Cheltuieli privind dobânzile		Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	

2. Rambursarea ultimei rate (rata credit +dobânda)

688,5	%	=	5124	688,5
600	1621		Conturi curente la bănci în valută	
	Credite bancare pe termen lung			
8,5	1682			
	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung			
80	665			
	Cheltuieli din diferențe de curs valutar			

La sfârşitul fiecărui exercițiu financiar, creditul bancar pe termen lung (rămas de rambursat) se evaluează la cursul de schimb din 31.XII. Diferențele de curs valutar se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare în funcție de natura acestora (favorabile sau nefavorabile).

BCU ASIGENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2.2.3. Alte împrumuturi şi datorii asimilate

În structura patrimonială „Alte datorii şi împrumuturi asimilate“, se includ: leasingul financiar, datoriile privind concesiunile, locaţiile de gestiune, închirierile de active imobilizate, datoriile legate de participaţii la entităţile în asociaţie sau în relaţii de participaţie şi alte datorii asimilate.

2.2.3.1 Leasingul financiar

Conform IAS 17 „Contracte de leasing“, leasingul financiar reprezintă operaţiunea de leasing care transferă substanţial, toate riscurile şi avantajele neprevăzute aferente dreptului de proprietate asupra activului. Titlul de proprietate poate fi transferat, în cele din urmă, sau nu.

Leasingul financiar presupune respectarea următoarelor condiţii:

- riscurile şi beneficiile aferente dreptului de proprietate trec asupra locatarului (utilizatorului) în momentul încheierii contractului;
- părţile (locator/locatar) au prevăzut expres că, la expirarea contractului de leasing se transferă locatarului (utilizatorului), dreptul de proprietatea asupra activului;
- locatarul (utilizatorul) poate opta pentru cumpărarea bunului, preţul de cumpărare va reprezenta cel puţin 50% din valoarea de intrare (justă sau de piaţă) pe care acesta o are, la data la care opţiunea poate fi exprimată.

Termeni specifici utilizaţi în contractele de leasing[1]

Începutul perioadei de leasing este data de la care locatarul este îndreptăţit să îşi exercite dreptul de a utiliza bunul luat în leasing. Este data recunoaşterii iniţiale a leasingului (recunoaşterea activului, datoriei, veniturilor şi cheltuielilor rezultate din contractul de leasing).

Durata contractului de leasing reprezintă *perioada de timp irevocabilă pentru care locatarul (utilizatorul) a contractat activul în leasing* şi orice alte termene suplimentare pentru care acesta (utilizatorul) are opţiunea de a continua utilizarea activului în regim de leasing, cu sau fără plată

[1] *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006, p. 207-208.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

suplimentară, când la începutul contractului de leasing este certă, într-o măsură rezonabilă, exercitarea acestei opțiuni de către locatar.

Plățile minime de leasing sunt acele plăți de-a lungul contractului de leasing pe care locatarul (utilizatorul) va fi sau poate fi obligat să le efectueze, excluzând chiria contingentă, costurile serviciilor și impozitele pe care locatorul (societatea de leasing) le va plăti și care se vor rambursa acestuia, împreună cu orice sume garantate de locatar.

Valoarea justă este suma la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv.

Durata de viață economică reprezintă:

a. perioada de-a lungul căreia se estimează că un bun este utilizabil economic de către unul sau mai mulți utilizatori;

b. numărul unităților de producție sau al unităților similare care se estimează a se obține prin utilizarea bunului de către unul sau mai mulți utilizatori.

Durata de viață utilă este perioada estimată care rămâne, de la începutul duratei contractului de leasing, fără a fi limitată de acesta, pe parcursul căreia se așteaptă ca beneficiile economice încorporate în bun să fie consumate de entitate.

Valoarea reziduală garantată:

- pentru locatar (utilizator), acea parte a valorii reziduale care este garantată de locator sau de o parte afiliată acestuia (valoarea garanției este valoarea maximă ce devine plătibilă în orice situație);

- pentru locator (societate de leasing), acea parte a valorii reziduală care este garantată de locatar sau de o terță parte neafiliată locatarului ce este capabilă, din punct de vedere financiar, să onoreze obligațiile asumate prin garanție.

Valoarea reziduală negarantată reprezintă acea parte din valoarea reziduală a bunului în regim de leasing a cărei realizare de către locator nu este sigură sau este garantată numai de o parte afiliată locatorului.

BCU "CAROL I" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Costuri directe inițiale sunt costuri suplimentare care sunt direct atribuibile negocierii și semnării contractului de leasing, mai puțin acele costuri generate de locatorii producători sau distribuitori.

Investiția brută în leasing este suma plăților minime de leasing de primit de către locator (societatea de leasing) aferente unui leasing financiar și orice valoare reziduală negarantată acumulată în contul locatorului.

Investiția netă în leasing este investiția brută în leasing actualizată la rata implicită de dobândă din contractul de leasing.

Venitul financiar nerealizat reprezintă diferența dintre investiția brută și investiția netă în contractul de leasing.

Rata implicită a dobânzii din contractul de leasing reprezintă rata de actualizare care, la începutul contractului de leasing, determină ca valoarea actualizată cumulată a plăților minime de leasing și a valorii reziduale negarantate să fie egală cu suma valorii juste a bunului dat în leasing și oricărui cost inițial al locatorului (societate de leasing).

Rata dobânzii marginale a locatarului (utilizatorului) este rata dobânzii pe care locatarul ar trebui să o plătească pentru un leasing similar sau, dacă aceasta nu este determinabilă, rata pe care, la începutul contractului de leasing, locatarul ar trebui să o suporte pentru a împrumuta, pentru aceeași perioadă, și cu o garanție similară, fondurile necesare pentru achiziționarea bunului.

Chiria contingentă reprezintă acea parte a plăților de leasing care nu are o valoare determinată, dar este stabilită în funcție de valoarea viitoare a unui factor ce se modifică altfel decât o dată cu trecerea timpului (de exemplu: un procentaj din vânzări, gradul de utilizare viitoare, ratele viitoare ale dobânzilor practicate pe piață). Un acord sau angajament de leasing poate să includă prevederi pentru ajustarea plăților în funcție de modificări în costurile de construcție sau achiziție ale proprietății date în leasing sau în funcție de schimbări în alte evaluări ale costului sau valorii, cum ar fi nivelurile generale de preț, sau în costurile de finanțare ale locatorului, în perioada dintre începerea contractului de leasing și începerea perioadei de

BCU "CAROL I" BUCUREȘTI UNIVERSITY LIBRARY

leasing. În aceste cazuri, IAS 17 „Leasing" presupune ca efectul unor asemenea modificări a avut loc la începerea contractului de leasing.

Exemplu: Contabilitatea operațiunilor de leasing financiar:

- obiectul contractului de leasing – mijloc de transport
- valoarea justă: 90.000 lei
- durata contractului de leasing: 5 ani
- dobânda anuală: 9%
- avans 30% din valoarea justă 27.000 lei (90.000 x 30%)
- ratele se plătesc/încasează anual
- valoarea reziduală 20% din valoarea justă 18.000 lei (90.000 x 20%)
- opțiunea de cumpărare la sfârșitul perioadei de leasing
- durata de viață utilă 6 ani

Rata anuală de capital: 90.000 – (27.000+18.000) = 45.000/5 ani = 9.000 lei.

Amortizarea operațiunii de leasing financiar:

Specificare	Rata de capital	TVA[1]	Dobânda	Rata leasing	Total
Avans	27.000	5.130			
Rata I	9.000	2.480	45.000 * 9% = 4050	13.050	15.530
Rata II	9.000	2.326	(45.000 – 9.000) *9% = 3.240	12.240	14.566
Rata III	9.000	2.172	(45.000 – 18.000) *9% = 2.430	11.430	13.602
Rata IV	9.000	2.018	(45.000 – 27.000) *9% = 1.620	10.620	12.638
Rata V	9.000	1.864	(45.000 – 36.000) *9% = 810	9.810	11.674
Total	**72.000**	**16.170**	**12.150**	**57.150**	**68.010**

În contabilitatea locatarului (utilizatorului):

1. Plata avansului:

32.130	%	=	5121	32.130
27.000	232		Conturi la bănci în lei	
	Avansuri acordate pentru imobilizări corporale			
5.130	4426			
	T.V.A. deductibilă			

[1] T.V.A. s-a calculat și la dobândă.

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. Recepția mijlocului de transport (intrarea în patrimoniu):

90.000	2133 Mijloace de transport	=	167 Alte datorii și împrumuturi asimilate	90.000

și concomitent

3. Decontarea avansului acordat:

27.000	167 Alte datorii și împrumuturi asimilate	=	232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	27.000

4. Factura pentru rata I:

15.530	%	=	404	15.530
9.000	167 Alte datorii și împrumuturi asimilate		Furnizori de imobilizări	
2.480	4426 T.V.A. deductibilă			
4.050	666 Cheltuieli privind dobânzile			

5. Plata facturii:

15.530	404 Furnizori de imobilizări	=	5.121 Conturi la bănci în lei	15.530

6. Amortizarea pentru primul an: 90.000/6 = 15.000:

15.000	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	15.000

La sfârșitul exercițiului financiar, operațiunea de leasing financiar prezintă următoarea situație:

D	2133	C
(2)90.000		

D	2813	C
	15.000(6)	

D	167	C
(3)27.000	90.000(2)	
(4)9.000		
(RD)36.000	90.000(RC)	
(SC)54.000		

D	8034	C
13.050	57.150	
44.100		

Înregistrările în contabilitate sunt similare și în exercițiile următoare, cu precizarea că se modifică dobânda datorată și taxa pe valoarea adăugată.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

La sfârşitul perioadei de leasing, locatarul achiziţionează efectiv mijlocul de transport, valoarea reziduală 18.000 lei (VF TVA).

21.420	%	=	404	21.420
18.000	167		Furnizori de imobilizări	
	Alte împrumuturi şi datorii asimilate			
3.420	4426			
	T.V.A. deductibilă			

În contabilitatea locatorului (societăţii de leasing):

1. Înregistrarea investiţiei financiare pe termen lung:

90.000	2678	=	2133	90.000
	Alte creanţe imobilizate		Mijloace de transport	

2. Dobânda:

12.150	2679	=	472	12.150
	Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate		Venituri înregistrate în avans	

3. Încasarea avansului:

32.130	5121	=	%	32.130
	Conturi la bănci în lei		2678	
			Alte creanţe imobilizate	
			4427	
			T.V.A. colectată	

4. Facturarea primei rate:

14.760	4111	=	%	14.760
	Clienţi		2678	9.000
			Alte creanţe imobilizate	
			2679	4.050
			Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate	
			4427	1.710
			T.V.A. colectată	

5. Încasarea primei rate:

14.760	5121	=	4111	14.760
	Conturi la bănci în lei		Clienţi	

BCU MS/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6. Venitul din dobânzi aferent primei rate:

4.050	472 Venituri încasate în avans	=	766 Venituri din dobânzi	4.050

La sfârşitul perioadei de leasing, facturarea valorii reziduale şi T.V.A. aferentă.

21.420	4111 Clienţi	=	% 2678 Alte creanţe imobilizate	21.420 18.000
			4427 T.V.A. colectată	3.420

2.2.3.2. Datorii privind concesiunile

Concesiunea reprezintă dreptul de exploatare a unor bunuri şi/sau servicii dobândite de o persoană numită *concesionar* de la o altă persoană numită *concedent*.

În contractul de concesiune, sunt prevăzute informaţii de natura: obiectul concesiunii, durata concesionării, redevenţa care trebuie plătită de concesionar în schimbul exploatării obiectului concesiunii.

Exemplu: Obiectul concesiunii este concretizat într-un teren, preţul concesionării 100.000 lei, durata concesionării 25 ani, redevenţa anuală 100.000/25 ani = 4.000 lei.

În contabilitatea concesionarului, se înregistrează operaţiile:

1) primirea concesiunii:

100.000	205 Concesiuni, licenţe, brevete, mărci comerciale, drepturi şi active similare	=	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	100.000

2) plata redevenţei pentru primul an:

4.000	612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	=	5121 Conturi la bănci în lei	4.000

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3) scoaterea concesiunii din activul entității (la sfârșitul perioadei de concesionare):

100.000	167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	=	205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare	100.000

Concesionarul poate înregistra în contabilitate amortizarea anuală a concesiunii (100.000/25 ani = 4000 lei), plata redevenței și scoaterea din activul entității.

1. Amortizarea concesiunii:

4.000	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare	4.000

2. Plata redevenței:

4.000	167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	4.000

3. Scoaterea concesiunii din activul entității (la sfârșitul perioadei de concesionare):

100.000	2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare	=	205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare	100.000

2.2.4. Subvențiile pentru investiții

IAS 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală" definește această structură de patrimoniu ca asistența acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către o entitate în schimbul respectării, în trecut sau în viitor, a anumitor condiții referitoare la activitatea de exploatare a entității.

BCU "IOAN CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Asistența guvernamentală se concretizează în acțiunile întreprinse de guvern, cu scopul de a acorda beneficii economice specifice unei entități sau unei categorii de entități care îndeplinesc anumite criterii. În înțelesul acestui standard, asistența guvernamentală nu include doar beneficii oferite indirect, prin acțiunile guvernului, care influențează condițiile economice generale, cum ar fi provizioane pentru infrastructură în zonele de dezvoltare sau impunerea unor constrângeri comerciale întreprinderilor concurente.

Subvenția guvernamentală poate îmbrăca forma transferului de active nemonetare, acestea fiind evaluate la valoarea justă.

Sunt asimilate subvențiilor pentru investiții și împrumuturile nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții, donațiile pentru investiții, plusurile de inventar de natura imobilizărilor, alte surse primite cu caracter de subvenții pentru investiții.

Subvenția pentru investiții se înregistrează ca un venit amânat, urmând a fi transferat la veniturile curente pe măsura amortizării activului. Dacă activul este neamortizabil, cota parte anuală care se transferă la veniturile curente se determină raportând valoarea subvenției la numărul de ani stabiliți pentru îndeplinirea obligațiilor prevăzute în contract. De exemplu, subvenția acordată pentru achiziția unui teren poate fi alocată în condiția construirii pe acesta a unui imobil, aceasta fiind repartizată în timp, în raport de durata de viață a imobilului construit.

Înregistrarea în contabilitate a subvențiilor pentru investiții se poate face, fie ca un venit amânat și transferul acestuia la veniturile curente pe măsura utilizării activului, fie prin deducerea subvenției din valoarea de intrare a activului, acesta fiind evaluat la valoarea netă contabilă.

Contabilitatea sintetică a subvențiilor pentru investiții se realizează cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de **gradul I**:

- 131 „Subvenții guvernamentale pentru investiții"

- 132 „Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții"

- 133 „Donații pentru investiții"

- 134 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor"

BCU CLUJ-NAPOCA UNIVERSITY LIBRARY

- 138 „Alte sume primite ca subvenții pentru investiții"

- 445 „Subvenții"

Contul 131 „Subvenții guvernamentale pentru investiții"

După conținutul economic, este *un cont de surse pe termen lung*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența sumelor nerambursabile acordate de către organismele guvernamentale române sau străine, entităților solicitante.

Se exprimă fie în valori monetare, utilizate exclusiv pentru cumpărarea, construirea sau achiziționarea de active imobilizate, fie sub forma transferului de active nemonetare (proiecte şi studii de fezabilitate, tehnologii noi, know-how), către entitatea respectivă.

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea subvențiilor guvernamentale primite (5121, 5124) sau de primit (4451);

- valoarea justă a activelor nemonetare transferate cu titlu gratuit (201, 203, 205, 208).

În *debit,* se înregistrează:

- partea din subvenția pentru investiții restituită (5121, 5124) sau de restituit (4451);

- cota parte a subvențiilor pentru investiții trecută la venituri corespunzător amortizării calculate, sau la casarea ori cedarea activelor (7584).

Soldul creditor al contului reprezintă valoarea subvențiilor guvernamentale pentru investiții nevirate în contul de profit sau pierdere.

Contul 132 „Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții"

După conținutul economic, este *un cont de surse pe termen lung*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența valorilor monetare acordate de către organisme neguvernamentale române sau internaționale entității solicitante cu titlu nerambursabil, respectând condiția achiziționării sau construirii de active imobilizate.

În *credit*, se înregistrează sumele primite (5121, 5124) sau de primit (4452).

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În *debit*, se înregistrează:

- cota parte a subvențiilor pentru investiții trecută la venituri corespunzător amortizării calculate sau la casarea ori cedarea activelor (7584);
- suma rambursată, în limita soldului existent, reprezentând subvenția pentru investiții restituită (5121, 5124) sau de restituit (4452).

Soldul creditor al contului reprezintă valoarea împrumuturilor nerambursabile de forma subvențiilor pentru investiții nevirate în contul de profit sau pierdere.

Contul 133 „Donații pentru investiții"

După conținutul economic, este *un cont de surse pe termen lung*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența activelor imobilizate primite de entitate cu titlu gratuit, de la diferite instituții și organisme neguvernamentale.

În *credit*, se înregistrează valoarea justă a activelor imobilizate primite cu titlu gratuit (201, 203, 205, 208, 2111, 212, 2131 la 2134, 214).

În *debit,* se înregistrează cota parte a donațiilor pentru investiții trecută la venituri corespunzător amortizării calculate, sau la casarea ori cedarea activelor (7584).

Soldul creditor al contului reprezintă valoarea donațiilor pentru investiții nevirate în conturi de profit sau pierdere.

Contul 134 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor"

După conținutul economic, este *un cont de surse pe termen lung*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența plusurilor cantitative constatate la inventarierea faptică a activelor imobilizate, față de înregistrările în contabilitate.

În *credit*, se înregistrează valoarea imobilizărilor constatate plus la inventar (203 la 208, 211 la 214).

În *debit,* se înregistrează cota parte a plusurilor de inventar a activelor imobilizate trecută la venituri corespunzător amortizării calculate (7584).

Soldul creditor al contului reprezintă valoarea plusurilor de inventar a activelor imobilizate, nevirate în contul de profit sau pierdere.

BCU "ALECU RUSSO" UNIVERSITY LIBRARY

Contul 138 „Alte sume primite ca subvenții pentru investiții"

După conținutul economic este *un cont de surse pe termen lung*, iar după funcția contabilă este *un cont de pasiv*, care ține evidența sumelor acordate cu titlu gratuit, reprezentând bonusuri de bună execuție a proiectelor subvenționate, restituiri de taxe pentru active construite în zonele sinistrate etc.

În *credit*, se înregistrează alte sume primite ca subvenții pentru investiții (5121, 5124, 5311, 5314).

În *debit*, se înregistrează sumele virate la venituri (7584).

Soldul creditor al contului reprezintă valoarea altor sume primite ca subvenții pentru investiții nevirate în contul de profit sau pierdere.

Exemplu: O entitate face o investiție pentru achiziționarea de utilaje care necesită montaj, costul de achiziție 80.000 lei, costul montajului efectuat de o entitate specializată 20.000 lei (V.F. T.V.A.), durata de viață utilă 8 ani, metoda de amortizare liniară. Subvenția guvernamentală primită de entitate este de 50.000 lei.

a. metoda înregistrării subvenției guvernamentale ca venit amânat:

1. primirea subvenției guvernamentale:

50.000	5121 Conturi la bănci în lei	=	131 Subvenții guvernamentale pentru investiții	50.000

2. achiziția (recepția) utilajelor:

95.200	%	=	404	95.200
80.000	231 Imobilizări corporale în curs de execuție		Furnizori de imobilizări	
15.200	4426 TVA deductibilă			

3. montajul:

23.800	%	=	404	23.800
20.000	231 Imobilizări corporale în curs de execuție		Furnizori de imobilizări	
3.800	4426 TVA deductibilă			

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4. recepția și punerea în funcțiune:

100.000	2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	231 Imobilizări corporale în curs de execuție	100.000

5. amortizarea pentru primul an : 100.000/8 ani = 12.500 lei:

12.500	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	12.500

6. amortizarea subvenției: 50.000/8 ani = 6.250 lei

6.250	131 Subvenții guvernamentale pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	6.250

7. închiderea conturilor de venituri și cheltuieli la sfârșitul exercițiului financiar:

12.500	121 Profit sau pierdere	=	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	12.500
6.250	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	=	121 Profit sau pierdere	6.520

În bilanț, utilajele sunt evaluate la valoarea contabilă netă: 100.000 – 12.500 = 87.500 lei. În contul 121, se înregistrează o pierdere de 6.250 lei

b) metoda deducerii subvenției pentru investiții din valoarea de intrare a utilajelor recepționate și puse în funcțiune.

1. deducerea subvenției din valoarea de intrare (sau valoarea contabilă):

50.000	131 Subvenții pentru investiții	=	2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	50.000

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. amortizarea anuală: 50.000/8 ani = 6.250 lei:

6.250	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	6.250

3. închiderea contului de cheltuieli:

6.250	121 Profit sau pierdere	=	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	6.250

În bilanț, utilajele sunt evaluate la valoarea contabilă netă: 50.000 – 6.250 = 43.750 lei. În contul 121, se înregistrează o pierdere de 6.250 lei.

Dacă entitatea nu poate îndeplini condițiile asociate acordării și primirii subvenției guvernamentale, aceasta trebuie restituită.

Dacă avem în vedere exemplul prezentat mai sus și presupunem că la sfârșitul anului 3, entitatea nu îndeplinește condițiile asociate subvenției, aceasta se rambursează.

Înregistrarea în contabilitate se poate realiza prin reducerea soldului contului 131 „Subvenții guvernamentale pentru investiții".

La sfârșitul anului 3, contul 131 prezintă situația:

D	131	C
	18.750	50.000
(SC) 31.250		

Rambursarea subvenției guvernamentale pentru investiții:

50.000	%	=	5121	50.000
31.250	131 Subvenții guvernamentale pentru investiții		Conturi la bănci în lei	
18.750	658 Alte cheltuieli de exploatare			

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2.3. Provizioanele

Provizioanele sunt datorii cu exigibilitate sau cu valoare incertă fiind destinate finanțării riscurilor și cheltuielilor pe care evenimente trecute sau actuale le fac probabile.

IAS 37 „Provizioane, active și datorii contingente" stipulează că un provizion este recunoscut și înregistrat în contabilitate numai în momentul în care:

a) entitatea are o obligație curentă legală sau implicită, generată de un eveniment anterior (obligație legală în cazul în care rezultă dintr-un contract, în mod explicit sau implicit, din legislație sau ca efect al legii și obligație implicită cea care rezultă din acțiunile unei entități în cazul în care, din practica anterioară, din politica scrisă a firmei sau dintr-o declarație suficient de specifică, entitatea a indicat partenerilor săi că își asumă acele responsabilități și ca rezultat, entitatea a indus partenerilor ideea că își va onora acele responsabilități);

b) este probabilă (există mai multe șanse de a se realiza decât a nu se realiza) ca o ieșire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă;

c) poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Cazurile cele mai frecvente ce presupun constituirea de provizioane sunt:

- litigiile, amenzile și penalitățile, despăgubirile, daunele și alte datorii incerte;
- cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea;
- restructurarea entităților.

Contabilitatea sintetică a provizioanelor se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I, **151 „Provizioane"**, care se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- contul 1511 „Provizioane pentru litigii"

BCU IASI/CENTRALA UNIVERSITARA IBRARY

- contul 1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților"

- contul 1514 „Provizioane pentru restructurare"

- contul 1515 „Provizioane pentru pensii și obligații similare"

- contul 1516 „Provizioane pentru impozite"

- contul 1518 „Alte provizioane".

După conținutul economic, sunt *conturi de datorii*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența provizioanelor pentru litigii, pentru garanții acordate clienților pentru restructurare, pentru pensii și obligații similare, pentru impozite și a altor provizioane constituite pe seama cheltuielilor de exploatare.

În *credit*, se înregistrează valoarea provizioanelor constituite sau majorate (6812).

În *debit,* se înregistrează valoarea provizioanelor anulate sau diminuate (7812).

Soldul creditor al conturilor reprezintă provizioanele existente la un moment dat.

Exemplu:

a) În exercițiul financiar N, entitatea se află în litigiu cu un client pentru suma de 23.800 lei, reprezentând mărfuri livrate și neîncasate. În exercițiul financiar N+1, litigiul a fost soluționat:

- în favoarea furnizorului;
- în favoarea clientului.

La sfârșitul exercițiului N:

1. evidențierea distinctă a clientului în litigiu:

23.800	%	=	4111	23.800
20.000	4118		Clienți	
	Clienți incerți sau în litigiu			
3.800	4427			
	TVA colectată			

2. constituirea provizionului pentru litigii:

20.000	6812	=	1511	20.000
	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele		Provizioane pentru litigii	

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. închiderea contului de cheltuieli:

20.000	121 Profit sau pierdere	=	6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	20.000

În exercițiul N+1:

a. hotărârea judecătorească definitivă, favorabilă furnizorului:

1. încasarea creanței:

23.800	5121	=	%	23.800
	Conturi la bănci în lei		4118 Clienți incerți sau în litigiu	20.000
			4427 TVA colectată	3.800

2. anularea provizionului pentru litigiul, rămas fără obiect:

20.000	15111 Provizioane pentru litigii	=	7812 Venituri din provizioane	20.000

b. hotărârea judecătorească definitivă favorabilă clientului:

1. trecerea creanței în litigiu la pierderi:

20.000	654 Pierderi din creanțe și debitori diverși	=	4118 Clienți incerți sau în litigiu	20.000

2. anularea provizionului pentru litigii, rămas fără obiect:

20.000	1511 Provizioane pentru litigii	=	7812 Venituri din provizioane	20.000

b) O entitate cu activitate de producție oferă garanție în momentul vânzării produselor finite. În contractul de vânzare-cumpărare, furnizorul (producătorul) se obligă să elimine, prin reparații sau înlocuire, defectele ce apar ca urmare a utilizării bunurilor într-o perioadă de un an. Pe baza informațiilor din exercițiile anterioare, furnizorul face următoarele estimări:

- în perioada următoare, 75% din produsele vândute nu vor avea defecte;
- 15% din produsele finite vândute vor avea defecte minime, iar 10% defecte majore;

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- cheltuielile estimate: defecte minime: 20.000 lei, defecte majore: 32.000 lei.

Estimarea provizionului pentru garanții acordate clienților:

75% fără defecte..... costuri..... 0 lei
15% defecte minime (15%*20.000) costuri.....3000 lei
10% defecte majore (10%*35.000) costuri..... 3.500 lei
TOTAL **6.500 lei**

1. constituirea provizionului pentru garanții acordate clienților:

6.500	6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților	6.500

Cheltuielile efectuate în perioada de garanție pot fi egale, mai mici sau mai mari decât provizionul constituit și se înregistrează în contabilitate după natura lor economică (piese de schimb, salarii, servicii executate de terți și altele).

2. la sfârșitul perioadei de garanție, provizionul se anulează:

6.500	1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților	=	7812 Venituri din provizioane	6.500

c) O entitate achiziționează și pune în funcțiune o instalație, costul de achiziție 100.000 lei, montajul și punerea în funcțiune realizate cu resurse proprii 20.000 lei. Entitatea estimează că la sfârșitul duratei de viață utilă va efectua cheltuieli cu demontarea și mutarea instalației de către o firmă specializată în valoare de 10.000 lei. Durata de viață utilă 10 ani, metoda de amortizare liniară.

1. recepția și montajul:

139.000	%	=	%	139.000
120.000	231 Imobilizări corporale în curs de execuție		404 Furnizori de imobilizări	119.000
19.000	4426 TVA deductibilă		722 Venituri din producția de imobilizări	20.000

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. punerea în funcțiune:

130.000	2131 Echipamente tehnologice – utilaje și instalații de lucru	=	% 231 Imobilizări corporale în curs de execuție	130.000 120.000
			1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea	10.000

3. amortizarea anuală: 130.000/10 ani = 13.000 lei:

13.000	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor corporale	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	13.000

4. cheltuielile cu demontarea și mutarea instalației (la sfârșitul duratei de viață utilă):

11.900	%	=	401 Furnizori	11.900
10.000	6588 Alte cheltuieli de exploatare			
1.900	4426 TVA deductibilă			

5. anularea provizionului:

10.000	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea	=	7812 Venituri din provizioane	10.000

2.4. Întrebări recapitulative

1. Cum sunt definite capitalurile proprii și care sunt structurile patrimoniale?

2. Cum sunt definite acțiunile și părțile sociale?

3. La ce valori sunt evaluate acțiunile și cum se determină?

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4. Care elemente de capitaluri proprii se modifică, dacă valoarea de emisiune a noilor acțiuni este mai mică decât valoarea contabilă a vechilor acțiuni?

5. Cum se determină prima de fuziune?

6. Ce reprezintă prima de conversie a obligațiunilor în acțiuni?

7. Care sunt căile de creștere a capitalului social?

8. Cum sunt definite rezervele din reevaluare și care este tratamentul contabil al acestora?

9. Care sunt sursele de constituire a rezervelor?

10. Care este tratamentul contabil al rezultatului reportat?

11. Ce se înțelege prin repartizarea provizorie și repartizarea definitivă a profitului?

12. Care este insuficiența corectării erorilor contabile în capitalurile proprii?

13. Ce sunt acțiunile proprii și care este tratamentul contabil al acestora?

14. Care este tratamentul contabil al câștigurilor și pierderilor legate de instrumentele de capitaluri proprii?

15. Cum sunt definite provizionale?

16. Care este tratamentul contabil al subvențiilor pentru investiții?

17. Care sunt sumele de finanțare străină pe termen lung?

18. Care sunt valorile utilizate în evaluarea obligațiunilor?

19. Ce sunt primele de rambursare a obligațiunilor și care este tratamentul contabil al acestora?

20. Ce modalități pot fi utilizate pentru calculul dobânzilor aferente creditelor bancare pe termen lung?

21. Cum este definit leasingul financiar?

22. Ce elemente conțin factura emisă de societatea de leasing?

23. În ce grupă de bilanț sunt prezentate capitalurile proprii?

24. Care elemente din structura capitalurilor proprii rectifică, întotdeauna, prin scăderea valorii acestora?

25. În ce grupă de bilanț sunt prezentate subvențiile pentru investiții?

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

2.5. Teste grilă

1. Capitalul propriu al unei societăți pe acțiuni se prezintă astfel: capital social: 10.000 lei; număr de acțiuni: 5.000 titluri; rezerve din reevaluare: 6.000 lei; rezerve: 5.000 lei. Societatea decide majorarea capitalului social prin încorporarea de rezerve în valoare de 4.000 lei, numărul de acțiuni emise: 2.000 titluri.

Care este valoarea contabilă nouă a unei acțiuni şi valoarea dreptului de atribuire (DA)?

a) 4,2 1,2
b) 4,2 2,2
c) 3 1,2
d) 3 2,2

2. Înaintea operațiunii de dublă majorare a capitalului social, capitalul propriu al entității se compune din: capital social: 50.000 lei, rezerve: 10.000 lei, rezultat reportat (profit): 5.000 lei, număr de acțiuni: 10.000 titluri. Dubla majorare a capitalului social se realizează astfel:

- faza I – aporturi noi în numerar pentru care se emit 2.000 de acțiuni, valoarea de emisiune este de 6 lei pe acțiune;
- faza II – încorporarea rezervelor 10.000 lei, număr de acțiuni emise: 2.000 titluri.

Ce valori au: prima de emisiune, DS şi DA?

a) 1000 0,50 1,00
b) 2000 0,08 0,50
c) 2000 1,00 0,50
d) 1000 0,08 0,50

3. La sfârşitul exercițiului financiar, entitatea dispune de următoarele informații: capital social subscris: 25.000 lei, din care vărsat: 20.000 lei, prime de emisiune: 500 lei, rezerve: 1.500 lei, rezultat reportat (profit):

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1.000 lei, acțiuni proprii: 300 lei, subvenții pentru investiții: 2.000 lei. Conform O.M.F.P. nr. 1752/2005 care este valoarea capitalului propriu?

a. 30.000
b. 28.300
c. 28.000
d. 27.700

4. La o societate pe acțiuni, capitalul social este de 30.000 lei, rezerve legale: 2.500 lei, alte rezerve: 3.500 lei, rezultatul reportat (pierdere): 1.000 lei, numărul de acțiuni: 12.000 titluri. Societatea decide reducerea capitalului social prin răscumpărarea și anularea a 20% din numărul de acțiuni emise, prețul de răscumpărare este de 4 lei/acțiune. Care sunt sumele și înregistrările corecte ale operațiunilor?

a.

1091	=	5121	9.600
%	=	1091	9.600
1012			6.000
149			3.600

b.

1092	=	5121	6.000
1012	=	1092	6.000

c.

1091	=	5121	9.600
%	=	1091	9.600
1012			7.200
6642			2.400

d.

1091	=	5121	7.200
1012	=	%	9.600
		1091	6.000
		141	3.600

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5. O societate pe acțiuni deține un capital social de 50.000 lei, divizat în 10.000 titluri, rezerve legale: 7.000 lei, alte rezerve: 6.000 lei, rezultat reportat (profit): 2.000 lei. AGA decide diminuarea capitalului cu 30% prin reducerea valorii nominale a acțiunilor.

Ce sumă primesc acționarii pentru fiecare acțiune deținută și care este înregistrarea contabilă corectă?

a) 1,5 lei/acțiune:

1012	=	456	15.000
456	=	5121	15.000

b) 1,5 lei/acțiune:

1011	=	456	15.000
456	=	1121	15.000

c) 3,5 lei/acțiune:

1012	=	456	10.500
456	=	5121	10.500

d) 3,5 lei/acțiune:

1012	=	456	35.000
456	=	5121	35.000

6. O societate pe acțiuni a efectuat o emisiune de obligațiuni în vederea contractării unui împrumut obligatar, cu următoarele caracteristici:

- număr de obligațiuni emise: 50.000 titluri;
- valoare nominală: 10 lei/titlu;
- valoarea de emisiune: 9 lei/titlu;
- durata împrumutului: 5 ani (ex.: N, N+1, N+2, N+3, N+4);
- dobânda anuală: 10%;
- valoarea de rambursare: 12 lei/titlu;
- primele de rambursare se amortizează liniar pe durata împrumutului;
- rambursarea împrumutului se face anual prin răscumpărarea și anularea a 10.000 de obligațiuni.

BCU "MIHAIL KOGĂLNICEANU" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Care sunt sumele și înregistrările contabile la sfârșitul exercițiului N +2?

a)	666	=	1681	50.000
	6868	=	169	50.000
	%	=	5121	150.000
	161			100.000
	1681			50.000
b)	666	=	1681	35.000
	%	=	5121	150.000
	161			120.000
	1681			30.000
	6868		169	30.000
c)	666	=	1681	35.000
	%	=	5121	135.000
	161			100.000
	1681			35.000
	6868	=	169	30.000

7. O societate pe acțiuni apelează la un împrumut obligatar prin emisiunea: 10.000 obligațiuni:

- valoarea nominală: 10 lei/titlu;
- valoarea de emisiune: 9 lei/titlu;
- durata împrumutului: 10 ani;
- dobânda anuală: 13%.

Dacă rambursarea împrumutului se face prin metoda anuităților constante, anuitatea fiind egală cu 18.249 lei. Care este înregistrarea contabilă privind plata anuității în anul II?

a)	%	=	5121	18.249
	161			5.249
	1681			13.000
b)	%	=	5121	18.429
	161			5.931
	1681			12.318
c)	161	=	5121	18.249

BCU IASI/CENTRUL UNIVERSITAR LIBRARY

d)	%	=	5121	18.249
	169			6.134,8
	1681			12.120,2

8. O societate comercială deține o construcție achiziționată și dată în folosință la 1.01.N, valoarea de intrare: 50.000 lei, durata de viață utilă: 20 ani, metoda de amortizare liniară. La sfârșitul exercițiului financiar N+4, construcția este reevaluată, valoarea justă: 45.000 lei. Care sunt sumele și înregistrările contabile corecte, la sfârșitul exercițiului financiar N +4?

a)	6811	=	212	12.500
	212	=	105	7.500
b)	2812	=	212	12.500
	212	=	105	45.000
c)	2812	=	%	12.500
			212	5.000
			105	7.500
d)	6811	=	2812	12.500
	212	=	105	7.500

9. Societatea primește factura pentru prima rată de leasing financiar: rata de capital 3000 lei, dobânda 250 lei, TVA 19%. Care este înregistrarea contabilă corectă la primirea facturii de la societatea de leasing?

a)	%	=	404	3.867,5
	167			3.000
	1687			250
	4427			617,5
b)	%	=	404	3.820
	167			3.000
	1687			250
	4426			570

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c)	%	=	404	3.820
	167			3.000
	1687			250
	4427			570
d)	%	=	404	3.867,5
	167			3.000
	1687			250
	4426			617,5

10. La sfârşitul exercițiului N, societatea constată că nu a plătit unele sporuri datorate angajaților pentru exercițiul financiar N-1 în valoare de 28.000 lei. Care este înregistrarea contabilă la sfârşitul exercițiului financiar N?

a	1174	=	421	28.000
b	641	=	421	28.000
c	1174	=	4281	28.000
d	658	=	4281	28.000

2.6. Răspunsuri la testele grilă:

1. c;
2. b;
3. d;
4. a;
5. a;
6. b;
7. b;
8. c;
9. d;
10. c.

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL 3

CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE

3.1. Definiții, recunoaștere și evaluare
3.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale
3.3. Contabilitatea imobilizărilor necorporale
3.4. Contabilitatea imobilizărilor financiare
3.5. Întrebări recapitulative
3.6. Teste grilă

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.1. Definiții, recunoaștere și evaluare

3.1.1. Definiții

IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare" definește activele imobilizate ca active care nu sunt clasificate în categoria activelor curente. Aceste active sunt generatoare de beneficii și deținute o perioadă mai mare de un an.

Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxurile de trezorerie sau echivalente de trezorerie către entitate. Echivalentele de trezorerie sunt investiții financiare pe termen scurt extrem de lichide, care sunt ușor convertibile în numerar și sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

Activele imobilizate nu se consumă la prima utilizare, fapt pentru care nu sunt destinate comercializării.

După natura economică, activele imobilizate se grupează în următoarele structuri patrimoniale:

a) Imobilizări corporale;

b) Imobilizări necorporale;

c) Imobilizări corporale și necorporale în curs de execuție;

d) Imobilizări financiare.

a) Imobilizările corporale sunt definite de IAS 16 „Imobilizări corporale" ca active materiale nemonetare care:

- sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;

- sunt utilizate de entitate o perioadă îndelungată (mai mare de 1 an).

În structura imobilizărilor corporale, se cuprind: terenurile, construcțiile, utilajele, mijloacele de transport, animalele de muncă, mobilierul și aparatura birotică.

b) Imobilizările necorporale sunt definite de IAS 38 „Active necorporale" ca active identificabile nemonetare, fără suport material și deținute pentru utilizare în procesul de producție sau pentru furnizare de servicii,

BCU IAȘI - CENTRALĂ UNIVERSITARĂ LIBRARY

pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative, cum sunt: cheltuielile de constituire, cheltuielile de dezvoltare, concesiunile, brevetele, mărcile comerciale, licențele, programele informatice.

c) Imobilizările financiare, denumite și *investiții financiare pe termen lung*, deținute de entitate în vederea creșterii valorii averii sale prin încasarea unor sume din repartizări (dobânzi, redevențe, dividende și chirii) prin creșterea valorii capitalizate sau prin obținerea unor beneficii în urma vânzării, cum sunt : acțiunile, alte titluri cumpărate și creanțele imobilizate în împrumuturi și garanții acordate pe termen lung.

3.1.2. Recunoașterea și evaluarea activelor imobilizate

Recunoașterea este procesul de încorporare în bilanț sau în contul de profit și pierdere a unui element care îndeplinește criteriile de recunoaștere stabilite de Cadrul general.

Un element care corespunde definiției unei structuri a situațiilor financiare trebuie recunoscut atunci când:

- este probabil ca orice beneficiu economic viitor asociat să intre sau să iasă în sau din entitate;

- elementul are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil.

Pentru evaluarea activelor în situațiile financiare, sunt utilizate diverse baze de evaluare în combinații variate, așa cum sunt prezentate în Cadrul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare și preluate prin reglementările contabile românești conforme cu directivele europene, cum sunt:

- *costul istoric* : suma plătită în numerar sau în echivalente ale numerarului sau valoarea justă din momentul cumpărării lor;

- *costul curent* : valoarea în numerar sau în echivalente ale numerarului, care ar trebui plătită dacă același activ sau unul similar ar fi achiziționat sau construit în prezent;

- *valoarea realizabilă* : valoarea în numerar sau în echivalente ale numerarului, care poate fi obținută în prezent prin vânzarea normală a activului;

BCU MIRCEA CEL BĂTRÂN UNIVERSITY LIBRARY

- *valoarea actualizată* : valoarea actualizată a viitoarelor intrări nete de numerar, care urmează să fie generate de activitățile curente ale entității.

Baza de evaluare folosită frecvent este costul istoric, combinat, de regulă, cu alte baze de evaluare.

Elementele prezentate în situațiile financiare se evaluează, în general, pe baza costului de achiziție, a costului de producție, şi valoarea justă în cazul reevaluării imobilizărilor corporale sau evaluării instrumentelor financiare.

Elementele patrimoniale se evaluează în următoarele momente:

a) la data intrării în entitate;

b) cu ocazia inventarierii patrimoniului;

c) la încheierea exercițiului financiar;

d) la data ieşirii din entitate.

a) Evaluarea la data intrării în entitate; bunurile economice se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare sau valoarea contabilă care se stabileşte astfel:

- costul de achiziție pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- costul de producție, pentru bunurile obținute cu resurse proprii;
- valoarea de aport, stabilită în urma evaluării, pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
- valoarea justă, pentru bunurile obținute cu titlu gratuit.

Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import şi alte taxe (cu excepția acelora pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare şi alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale acordate de furnizor nu sunt incluse în costul de achiziție.

Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție al materiilor prime şi materialelor consumabile şi cheltuielile de producție direct atribuibile bunului. Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum şi costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției (materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă şi alte cheltuieli directe de producție), precum şi cota

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

În costul de producție poate fi inclusă și o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.

Dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției cu ciclu lung de fabricație poate fi inclusă în costurile de producție, în măsura în care aceasta este legată de perioada de producție.

b) Evaluarea cu ocazia inventarierii se efectuează la închiderea exercițiului financiar, activele imobilizate fiind evaluate la valoarea de inventar, stabilită în funcție de utilitatea imobilizării, starea acesteia și prețul pieții. În stabilirea valorii de inventar a activelor imobilizate se ține seama de amortizarea cumulată și ajustările pentru deprecierea acestora.

Pentru titlurile imobilizate, valoarea actuală sau de utilitate se determină diferit în funcție de cotarea sau nu la bursă. Pentru cele cotate la bursă, valoarea actuală este stabilită la nivelul valorii de cotare din 31 decembrie, iar pentru titlurile necotate, valoarea actuală sau de inventar este valoarea probabilă de vânzare.

În Standardele Internaționale de Contabilitate, se stipulează că activele nu trebuie prezentate în situațiile financiare, la o valoare mai mare decât valoarea recuperabilă a acestora. Valoarea recuperabilă a unui activ reprezintă maximul dintre prețul net de vânzare și valoarea de utilizare. Valoarea de utilizare este valoarea prezentă a fluxurilor viitoare de numerar estimate, ce se așteaptă să fie generate din utilizarea continuă a activului și din vânzarea lui la sfârșitul duratei de viață utilă. Prețul net de vânzare este suma estimată ce se poate obține din vânzarea unui activ într-o tranzacție cu preț determinat obiectiv, mai puțin costurile legate de vânzare.

Costurile aferente ieșirii din patrimoniu a activelor sunt costuri suplimentare atribuibile direct vânzării acestora, excluzând costurile de finanțare și cheltuielile cu impozitul pe profit.

BCU ACADEMICA LIBRARY

Dacă valoarea contabilă sau valoarea contabilă netă depăşeşte valoarea recuperabilă (valoarea care ar trebui recuperată prin utilizarea sau vânzarea activelor), diferența trebuie recunoscută în contabilitate ca o pierdere din depreciere.

c) Evaluarea la închiderea exercițiului financiar se realizează în scopul întocmirii situațiilor financiare anuale. Activele imobilizate se evaluează şi se prezintă în bilanț la valoarea de intrare, respectiv, valoarea contabilă netă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

În acest scop, valoarea de intrare sau valoarea contabilă netă se compară cu valoarea de inventar stabilită cu ocazia inventarierii. Diferențele constatate în minus între valoarea de intrare sau valoarea contabilă netă se înregistrează ca deprecieri ireversibile (amortizări), sau deprecieri reversibile (ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare).

Valoarea contabilă netă se determină ca diferență între valoarea de intrare sau valoarea contabilă şi deprecierile cumulate (amortizări plus ajustări pentru depreciere şi pierdere de valoare). Conform O.M.F.P. nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârşitul exercițiului financiar, cu reflectarea in contabilitate a rezultatelor acesteia[1].

Rezultatele reevaluării imobilizărilor corporale trebuie prezentate în notele explicative, împreună cu elementele reevaluate, metoda prin care s-au calculat valorile prezente, precum şi elementul afectat din contul de profit şi pierdere.

[1] Înregistrarea în contabilitate a operațiunii de reevaluare a imobilizărilor corporale s-a prezentat în capitolul 2 (2.1.2).

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale

3.2.1. Definiție și clasificare

Imobilizările corporale reprezintă obiectele singulare sau complexul de obiecte ce se utilizează independent în activitatea entității și care îndeplinesc, cumulativ, condițiile :

- valoarea de intrare este mai mare decât limita stabilită prin acte normative;
- durata de viață utilă este mai mare de un an.

Reglementările contabile din România clasifică imobilizările corporale în următoarele structuri patrimoniale:

- terenuri și construcții;
- instalații tehnice și mașini;
- alte instalații, utilaje și mobilier;
- avansuri și imobilizări corporale în curs.

Nu sunt considerate imobilizări corporale: motoarele, aparatele, piesele și subansamblurile destinate înlocuirii celor uzate, sculele, instrumentele și dispozitivele speciale care se folosesc la fabricarea unor produse în serie sau a unor comenzi, construcțiile și instalațiile provizorii; animalele care nu au îndeplinit condițiile pentru a fi trecute la animale adulte, animalele la îngrășat, păsările și coloniile de albine, pădurile, prototipurile, atâta timp cât sunt folosite ca model la executarea producției de serie, inclusiv seria zero; echipamentele de protecție și de lucru.

Imobilizările corporale aflate în patrimoniul entității se individualizează prin anumite caracteristici cum sunt: valoarea de intrare, durata de viață utilă, gradul de uzură, anul de fabricație, parametri de funcționare.

Un element individual din structura imobilizărilor corporale se identifică pe baza raționamentului profesional. Dacă anumite elemente componente ale unei imobilizări corporale au durate de viață diferite sau aduc entității beneficii într-un mod diferit, ele pot fi recunoscute ca imobilizări individuale.

BCU CLUJ-NAPOCA UNIVERSITY LIBRARY

Recunoaşterea iniţială a unei imobilizări corporale este condiţionată de valoarea credibilă a costului acesteia.

3.2.2. Contabilitatea sintetică a imobilizărilor corporale

Principalele operaţiuni ce privesc gestiunea imobilizărilor corporale se referă la: intrarea în patrimoniu, deprecierile (ireversibile şi reversibile) şi ieşirea din patrimoniu.

3.2.2.1. Intrarea (recepţia) imobilizărilor corporale

Căile de intrare a imobilizărilor corporale în entitate sunt :

a1) achiziţii cu titlu oneros;

a2) din producţia proprie;

a3) aport la capitalul social;

a4) obţinute cu titlu gratuit;

a5) plusuri constatate la inventariere;

a6) schimburi de active.

Evaluarea imobilizărilor corporale la intrarea în entitate prin achiziţii de la furnizori se face la costul de achiziţie. Conform IAS 16 „Imobilizări corporale", costul de achiziţie cuprinde următoarele elemente: preţul de cumpărare; taxele vamale şi alte taxe nerecuperabile; cheltuielile directe necesare aducerii activului în stare de utilizare; costurile de amenajare a amplasamentului; costurile iniţiale de livrare şi manipulare; costurile de montaj; onorariile arhitecţilor şi inginerilor; costurile de demontare şi montare a activului, respectiv, costurile de restaurare a amplasamentului, în măsura în care costul este recunoscut ca un provizion în conformitate cu IAS 37 „Provizioane, active şi datorii contingente"; costurile îndatorării aferente împrumuturilor pentru finanţarea activelor cu ciclu lung de fabricaţie, ca tratament contabil alternativ precizat de IAS 23 „Costurile îndatorării"; mai puţin reducerile comerciale acordate de furnizor.

Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a intrării imobilizărilor corporale sunt: factura şi procesul-verbal de recepţie.

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Conturi utilizate

Conturile care reflectă existența, mișcarea și amortizarea imobilizărilor corporale sunt cuprinse în grupele: 21 „Imobilizări corporale", 28 „Amortizări privind imobilizările" și 23 „Imobilizări în curs de execuție și avansuri pentru imobilizări":

Contul 2111 „Terenuri"

Contul 2112 „Amenajări de terenuri"

După conținutul economic, sunt *conturi de imobilizări corporale*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de activ*, care țin evidența terenurilor și amenajărilor de terenuri (investiții care au ca scop punerea în valoare a terenurilor, sisteme de irigații, de desecări, racordări la sisteme de alimentare cu energie, împrejmuiri, drumuri de acces etc.).

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea terenurilor achiziționate (404), obținute ca aport la capital (456), primite gratuit (113), primite în regim de leasing financiar (167);
- costul amenajărilor de terenuri executate de către terți (404), executate pe cont propriu (231, 722);
- valoarea creșterii rezultate din reevaluarea terenurilor (105);
- plusurile de inventar (134).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea terenurilor vândute (6583), restituite asociaților (456);
- valoarea amortizată a amenajărilor de terenuri scoase din evidență (2811);
- valoarea neamortizată a amenajărilor de terenuri scoase din evidență (6583);
- valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea terenurilor (105);
- valoarea de aport a terenurilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți comerciale (261, 263, 265);
- diferența dintre valoarea contabilă (mai mare) și valoarea de aport (mai mică) a terenurilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți comerciale (1068).

Soldul debitor al conturilor reprezintă valoarea terenurilor și amenajărilor de terenuri existente în patrimoniul entității.

BCU CENTRALA UNIVERSITARA LIBRARY

Contul 212 „Construcții"

După conținutul economic, este *un cont de imobilizări corporale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența existenței și mișcării construcțiilor.

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea construcțiilor achiziționate (404), realizate din producție proprie (231, 722), primite ca aport la capital (456), primite gratuit (133), primite în regim de leasing financiar (167);
- valoarea creșterii rezultate din reevaluarea construcțiilor (105, 7588);
- valoarea amortizării investițiilor efectuate de către chiriași la construcțiile închiriate și restituie proprietarului (2812).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea amortizată a construcțiilor scoase din evidență (2812);
- valoarea neamortizată a construcțiilor scoase din evidență (6583);
- valoarea construcțiilor restituite asociaților (456), cedate în regim de leasing financiar (2678), distruse de calamități (671);
- valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea construcțiilor (105, 6588);
- valoarea de aport a construcțiilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți (261, 263, 265);
- diferența dintre valoarea neamortizată (mai mare) și valoarea de aport (mai mică) a construcțiilor care fac obiectul în natură la capitalul social al altei societăți comerciale (1068).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea construcțiilor existente în patrimoniul entității.

Conturile: 2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru", 2132 „Aparate și instalații de măsurare, control și reglare", 2133 „Mijloace de transport", 2134 „Animale și plantații" și 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale" sunt *conturi de imobilizări corporale*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de activ*.

BCU MOLDOVA CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor, mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție, a valorilor umane și materiale achiziționate (404), realizate din producție proprie (231, 722), primite ca aport la capital (456), primite gratuit (133), primite în regim de leasing financiar (167);

- valoarea creșterii rezultate din reevaluare (105, 7588);

- valoarea amortizării investițiilor efectuate de către chiriași la imobilizările corporale închiriate și restituite proprietarului (2813, 2814).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea amortizată a instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor, mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale scoase din evidență (2813, 814);

- valoarea neamortizată a instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale scoase din evidență (6583);

- valoarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale restituite asociaților (456), cedate în regim de leasing financiar (2678), distruse de calamități (671);

- valoarea descreșterii rezultate din reevaluare (105, 6588);

- valoarea de aport a instalațiilor tehnice,mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți (261, 263, 265);

- diferența dintre valoarea neamortizată (mai mare) și valoarea de aport (mai mică) a instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți comerciale (1068).

Soldul debitor al conturilor reprezintă valoarea imobilizărilor corporale existente în patrimoniul entității.

Conturile 2811 – 2814 „Amortizări privind imobilizările corporale"

După conținutul economic, sunt *conturi substractive sau rectificative ale valorii imobilizărilor corporale*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența amortizării imobilizărilor corporale.

În *credit*, se înregistrează:

- amortizarea imobilizărilor corporale (6811);

- amortizarea investițiilor efectuate de către chiriași la imobilizările corporale închiriate și restituite proprietarului (212, 2131 la 2134, 214).

În *debit*, se înregistrează amortizarea aferentă imobilizărilor corporale scoase din activ (2112, 212, 2131 la 2134, 214).

Soldul creditor al conturilor reprezintă amortizarea imobilizărilor corporale existente în patrimoniul entității.

Contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție"

După conținutul economic, este *un cont de imobilizări corporale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența imobilizărilor corporale în curs de execuție.

În *debit*, se înregistrează valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de către terți (404), executate de către entitate (722), primite ca aport social (456).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor corporale finalizate și recepționate (212, 2131 la 2134, 214);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție cedate (6583), retrase de către asociați (456), distruse de calamități (671).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție existente în patrimoniul entității.

Contul 232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale"

După conținutul economic, este *un cont de imobilizări corporale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența avansurilor acordate pentru imobilizări corporale.

În *debit*, se înregistrează valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări corporale (5121, 5124, 5311, 5314).

BCU IASI CENTRALA UNIVERSITARA LIBRARY

În *credit*, se înregistrează valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări corporale, decontate (404).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări corporale, nedecontate.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea imobilizărilor corporale: **6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital", 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor", 7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital", 8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie".**

Exemple:

a 1) Achiziţii cu titlu oneros

I. Cumpărarea unui calculator, preţul de cumpărare: 5.500 lei, cheltuielile de transport înscrise în factură: 100 lei, T.V.A.: 19%.

Costul de achiziţie = 5.500 + 100 = 5.600 lei

6.664	%	=	404	6.664
5.600	214		Furnizori de imobilizări	
	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale			
1.064	4426			
	TVA deductibilă			

II. Achiziţia de utilaje care necesită montaj: preţul de cumpărare 550.000 lei, cheltuieli de transport înscrise în factură 7.000 lei, TVA 19%, montajul şi punerea în funcţiune efectuate de o entitate specializată 60.000 lei.

Costul de achiziţie = 550.000 + 7.000 + 60.000 = 617.000 lei

- recepţia utilajelor şi montajul:

734.230	%	=	404	734.230
617.000	231		Furnizori de imobilizări	
	Imobilizări corporale în curs de execuţie			
117.230	4426			
	TVA deductibilă			

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- punerea în funcțiune:

617.000	2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	231 Imobilizări corporale în curs de execuție	617.000

Pentru imobilizările corporale achiziționate din țări nemembre ale UE la înregistrarea în contabilitate a intrărilor se va ține seama și de alte elemente care se cuprind în costul de achiziție, cum sunt: taxa vamală, accize, comision vamal, comision importator.

III. Documentele de import : factura furnizorului extern, factura entității de transport și/sau montaj, declarație vamală.

Cumpărarea mijlocului de transport :

- valoarea externă 30.000 $ (1 $ = 3 lei)
- valoarea în vamă 90.000 lei
- taxa vamală 6% 5.400 lei
- comision vamal 0,5% 450 lei

Costul de achiziție 95.850 lei

1) Recepția mijlocului de transport:

95.850	2133 Mijloace de transport	=	%	95.850
			404 Furnizori de imobilizări	90.000
			446 Alte impozite, taxe și vărsăminte anuale	5.400
			447 Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate	450

2) Plata în vamă: taxa vamală, comisionul vamal și TVA:

24.062	%	=	5121	24.062
5.400	446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		Conturi la bănci în lei	
450	447 Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate			
18.212	4426 TVA deductibilă			

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

a2) Obținerea de imobilizări corporale cu resurse proprii (din producția proprie)

a2.1. Construcția în regie proprie

Realizarea cu resurse proprii a unei investiții de natura imobilizărilor corporale presupune operațiuni privind: achiziția de materiale, piese, subansambluri, forță de muncă, închirieri de utilaje și alte bunuri și servicii necesare investiției.

Aceste imobilizări sunt evaluate la costul de producție, cheltuielile efectuate fiind recunoscute și înregistrate în contabilitate după natura lor economică (elemente de cheltuieli) în conturile din clasa a VI-a „Cheltuieli".

La sfârșitul lunii, cheltuielile înregistrate pentru realizarea investiției, se includ în valoarea de intrare a investiției în curs sau a investiției terminate și date în folosință.

Exemplu: Cheltuielile efectuate în exercițiul financiar N pentru realizarea unei construcții sunt de 80.000 lei, din care: materiale diverse (cărămidă, ciment etc.) 50.000 lei, salarii și contribuții aferente 20.000 lei, servicii din afară 10.000 lei. Cheltuielile efectuate în exercițiul financiar N+1 sunt de 160.000 lei, din care: materiale diverse 90.000 lei, salarii și contribuții aferente 45.000 lei, servicii prestate de terți 25.000 lei. La sfârșitul exercițiului financiar N+1, construcția se recepționează și se dă în folosință.

1. Cheltuielile efectuate în exercițiul financiar N:

80.000	%	=	%	80.000
50.000	602 Cheltuieli cu materiale consumabile		302 Materiale consumabile	50.000
14.000	641 Cheltuieli cu salariile personalului		421 Personal – salarii datorate	14.000
6.000	645 Cheltuieli privind asigurările și protecția socială		431 Asigurări sociale	6.000
10.000	628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți		401 Furnizori	10.000

BCU IAȘI/CENTRUL UNIVERSITAR LIBRARY

2. Recepția construcției neterminate la sfârșitul exercițiului financiar N:

80.000	231 Imobilizări corporale în curs de execuție	=	722 Venituri din producția de imobilizări corporale	80.000

3. Cheltuielile efectuate în exercițiul financiar N+1:

160.000	%	=	%	160.000
90.000	602		302	90.000
33.000	641		421	33.000
12.000	645		431	12.000
25.000	628		401	25.000

4. Recepția finală și darea în folosință a construcției, evaluată la valoarea de intrare de 240.000 lei:

240.000	212 Construcții	=	%	240.000
			231 Imobilizări corporale în curs de execuție	80.000
			722 Venituri din producția de imobilizări corporale	160.000

a2.1.) Transferul de produse finite la imobilizări corporale:

Această situație există, de regulă, la entitățile care realizează produse finite similare unor imobilizări corporale de natura mijloacelor fixe (utilaje, mijloace de transport, mobilier, aparatură birotică etc.).

Exemplu: Recepția de produse finite la o entitate cu obiect de activitate producția de mobilă. Produsul finit „Biblioteca Studis" evaluată la costul de producție de 4.500 lei se transferă la imobilizări corporale de natura mobilierului.

1. Recepția produsului finit:

4.500	345 Produse finite	=	711 Variația stocurilor	4.500

2. Scoaterea din gestiune a produsului finit trecut la imobilizări corporale:

4.500	711 Variația stocurilor	=	345 Produse finite	4.500

BCU ASIC CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. Recepția mobilierului ca imobilizare corporală:

4.500	214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	=	722 Venituri din producția de imobilizări corporale	4.500

sau

4.500	214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	=	345 Produse finite	4.500

a.3) Intrări de imobilizări corporale prin aport la capitalul social

Acționarii sau asociații pot contribui la constituirea sau majorarea capitalului social cu aporturi în natură, concretizate în imobilizări corporale pentru maxim 40 % din valoarea aportului. Imobilizările aduse ca aport la capitalul social sunt evaluate la *valoarea de aport* stabilită de firme sau persoane fizice autorizate.

Exemplu: Aportul la capitatul societății este concretizat în următoarele imobilizări corporale: terenuri: 75.000 lei, construcții: 300.000 lei și mijloace de transport: 125.000 lei.

Societatea face o emisiune de 10.000 de acțiuni, valoarea nominală 5 lei / acțiune:

1) Emisiunea acțiunilor:

500.000	456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul	=	1011 Capital subscris nevărsat	500.000

2) Aportul în imobilizări corporale:

500.000	%	=	456	500.000
75.000	2111 Terenuri		Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul	
300.000	212 Construcții			
125.000	2133 Mijloace de transport			

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3) Constituirea capitalului social vărsat:

500.000	1011 Capital subscris nevărsat	=	1012 Capital subscris vărsat	500.000

a.4) Intrări de imobilizări corporale cu titlu gratuit

Aceste imobilizări sunt evaluate la valoarea justă şi înregistrate în contabilitate ca o intrare de active imobilizate, sursa de constituire donaţiile pentru investiţii.

Exemplu : Terenuri şi amenajări de terenuri primite cu titlu gratuit, valoarea justă : terenuri: 15.000 lei, amenajări de terenuri: 3.000 lei :

18.000	%	=	133	18.000
15.000	2111 Terenuri		Donaţii pentru investiţii	
3.000	2112 Amenajări de terenuri			

a.5) Intrare de imobilizări corporale prin plusuri constatate la inventariere

Plusurile de imobilizări corporale se evaluează la valoarea de inventar sau valoarea justă şi se înregistrează în contabilitate ca intrare de active imobilizate.

Exemplu: La inventarierea mijloacelor fixe, se constată plus un aparat de măsură şi control, evaluat la valoarea justă de 2.500 lei.

2.500	2132 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare	=	134 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor	2.500

a.6) Intrare de imobilizări corporale prin schimburi de active imobilizate

În situaţia schimbului de active imobilizate corporale, IAS 16 „Imobilizări corporale" precizează că activul achiziţionat prin schimbul total sau parţial cu un alt activ similar este evaluat la *valoarea justă a activului primit în schimb*, corectată cu valoarea oricărei sume transferată în numerar sau echivalente de numerar. Dacă schimbul nu se realizează cu active similare, costul activului primit trebuie înregistrat la *valoarea justă a activului care a fost cedat*. De exemplu, atunci când un activ imobilizat este achiziţionat în

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

schimbul unei datorii pe care vânzătorul o are față de cumpărător, activul este înregistrat la valoarea datoriei.

Exemple:

a.6.1) Schimbul de active de aceeaşi natură şi valoare nu se înregistrează în contabilitate;

a.6.2) Schimbul de active de aceeaşi natură cu valori diferite.

Entitatea deține un autoturism „x" cu valoarea de intrare 50.000 lei, amortizarea cumulată 20.000 lei, valoarea justă 40.000 lei, acesta fiind schimbat cu un autoturism „y" de aceeaşi natură, cu valoarea justă de 55.000 lei.

1. Anularea amortizării activului cedat:

20.000	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor	=	2133 „x" Mijloace de transport	20.000

2. Diferența netă: valoarea justă „y" = 55.000 lei:

valoarea contabilă netă „x" = 50.000 – 20.000 = 30.000 lei;

diferența = 55.000 – 30.000 = 25.000 lei.

25.000	2133 „y" Mijloace de transport	=	%	25.000
			7583 Venituri din cedarea activelor şi alte operații de capital	10.000
			5121 Conturi la bănci în lei	15.000

a.6.3) Schimbul de active de aceeaşi valoare, dar de naturi diferite.

Entitatea deține o construcție evaluată la valoarea justă de 300.000 lei, valoarea de intrare 350.000 lei, amortizarea cumulată 100.000 lei. Schimbul se face cu un teren evaluat la valoarea justă de 250.000 lei.

1. Anularea amortizării construcției

100.000	2812 Amortizarea construcțiilor	=	212 Construcții	100.000

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. Schimbul de active

250.000	2111 Terenuri	=	% 7583 Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital 212 Construcţii	250.000 50.000 200.000

sau

350.000	%	=	%	350.000
100.000	2812		212	300.000
250.000	2111		7583	50.000

3.2.2.2. Cheltuielile ulterioare

După intrarea în patrimoniu şi utilizarea imobilizărilor corporale, entitatea poate face cheltuieli cu modernizări, reparaţii capitale, revizii periodice, întreţinere etc.

În funcţie de efectul acestor cheltuieli asupra performanţelor iniţiale ale imobilizărilor, avem două feluri de cheltuieli:

- cheltuielile privind modernizarea imobilizărilor corporale;
- cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile.

Conform IAS 16 „Imobilizări corporale", cheltuielile din prima categorie sunt recunoscute ca o componentă a valorii de intrare (valoarea iniţială), dacă în urma efectuării lor creşte performanţa iniţială sau randamentul activului imobilizat. Performanţa poate fi concretizată în creşterea duratei de viaţă utilă, îmbunătăţirea substanţială a calităţii produselor sau serviciilor, reducerea costurilor de producţie. Cheltuielile cu întreţinerea şi reparaţiile sunt efectuate de entitate pentru a obţine sau a păstra nivelul beneficiilor economice viitoare la nivelul celor iniţiale. Aceste cheltuieli sunt recunoscute ca şi cheltuieli ale perioadei curente fiind imputate rezultatului financiar.

Exemplu : Cheltuielile ulterioare totale: 150.000 lei, din care : 140.000 lei reprezintă valoarea unei piese inclusiv manopera, facturate de o entitate specializată, cheltuieli ce conduc la reducerea costurilor de exploatare a utilajului; 10.000 sunt cheltuieli de întreţinere :

BCU ASCENTIA UNIVERSITY LIBRARY

1. Capitalizarea cheltuielilor:

146.600	%	=	404	146.600
140.000	2131 Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)		Furnizori de imobilizări	
26.600	4426 TVA deductibilă			

2. Cheltuielile cu întreţinerea:

10.000	6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile	=	3028 Alte materiale consumabile	10.000

3.2.2.3. Deprecierea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale suferă două tipuri de deprecieri:

a) deprecieri ireversibile sau permanente, denumite amortizări şi

b) deprecieri reversibile sau temporare, denumite ajustări pentru depreciere.

a) Deprecierea ireversibilă sau amortizarea imobilizărilor corporale

Conform IAS 16 „Imobilizări corporale", amortizarea reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viaţă utilă.

Din punct de vedere contabil, amortizarea reprezintă reducerea valorii unui activ imobilizat, ca urmare a deprecierii prin utilizarea lui de către entitate, într-o anumită perioadă de timp, a acţiunii factorilor naturali, a concurenţei, progresului tehnic sau a altor cauze. Amortizarea ca depreciere ireversibilă se deduce din valoarea de intrare pentru a estima valoarea contabilă netă sau valoarea rămasă.

Privită din punct de vedere financiar, amortizarea reprezintă o sursă de autofinanţare a capitalului imobilizat, fiind componenta principală a capacităţii de autofinanţare.

Pentru calculul amortizării, entitatea trebuie să deţină informaţii asupra imobilizărilor corporale ce privesc: valoarea amortizabilă, durata de viaţă utilă şi metoda sau metodele de amortizare (regimuri de amortizare).

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Valoarea amortizabilă reprezintă costul imobilizării sau altă valoare substituită acestuia în situațiile financiare, din care s-a scăzut valoarea reziduală.

Costul imobilizării corporale este egal cu suma plătită în numerar sau echivalente de numerar, sau valoarea justă a altor contraprestații efectuate pentru intrarea la data achiziției sau a construcției acesteia.

Valoarea reziduală reprezintă valoarea netă pe care o entitate estimează că o va obține la sfârșitul duratei de viață utilă a imobilizării corporale, după deducerea costurilor de cesiune previzionate. Dacă această valoare este semnificativă, entitatea nu o ia în considerare la calculul valorii amortizabile.

Valoarea reziduală se estimează la data intrării în patrimoniu a imobilizărilor corporale și cu ocazia reevaluărilor ulterioare.

Durata amortizării unei imobilizări corporale corespunde, în principiu, duratei sale de utilizare exprimată în ani. Durata amortizării se stabilește în funcție de condițiile concrete în care își desfășoară activitatea fiecare entitate și regimul de lucru (numărul de schimburi), pe categorii de imobilizări corporale. Duratele normale de funcționare, precum și clasificarea imobilizărilor corporale, în România se stabilesc centralizat prin hotărâri ale Guvernului.

Pentru activele imobilizate corporale, duratele normale de funcționare sunt prevăzute în „Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe" și corespund cu durata de amortizare, în ani, aferente regimului de amortizare liniar. Pentru anumite categorii de imobilizări corporale durata de utilizare este înlocuită cu volumul de activitate estimat a se realiza prin utilizarea lor.

În IAS 16 „Imobilizări corporale", se face referire la durata de viață utilă (DVU) care reprezintă perioada pe parcursul căreia se estimează că entitatea va utiliza activul supus amortizării sau numărul unităților produse sau a unor unități similare ce se estimează a fi obținute de entitate prin utilizarea activului. *Această durată se stabilește de către entitate.*

La determinarea duratei de viață utilă a unui activ imobilizat trebuie să avem în vedere mai mulți factori, cum sunt: uzura fizică estimată, producția

BCU ASCENTIUS UNIVERSITY LIBRARY

fizică estimată sau capacitatea de producție, uzura morală, limitele juridice privind durata de utilizare (expirarea duratelor din contractul de leasing). De regulă, durata de viață utilă a unei imobilizări este mai mică decât durata de viață tehnică sau fizică.

Metodele sau regimurile de amortizare

Pentru evaluarea deprecierii ireversibile a unei imobilizări corporale, pot fi folosite mai multe metode sau regimuri de amortizare, aplicarea acestora depinde de politica financiară a entității. Entitatea este interesată în recuperarea valorii amortizabile într-un timp cât mai scurt (amortizarea fiind elementul principal al autofinanțării), iar statul este interesat pentru că mărirea amortizării (amortizarea este o cheltuială de exploatare) influențează rezultatul impozabil. Metoda (sau regimul) de amortizare aleasă de entitate trebuie aplicată, în mod consecvent, de la o perioadă la alta.

Amortizarea se stabileşte prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii amortizabile (în România, valoarea amortizabilă este egală cu valoarea de intrare sau valoarea contabilă), utilizându-se un plan de amortizare întocmit pe baza duratelor de viață utilă şi a condițiilor de utilizare a acestora.

Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locație de gestiune se calculează şi se înregistrează în contabilitatea entităților care le au în proprietate.

Entitățile amortizează imobilizările corporale, utilizând următoarele metode sau regimuri de amortizare:

- amortizarea liniară;
- amortizarea degresivă;
- amortizarea accelerată;

Amortizarea liniară (sau a cotelor constante) constă în includerea uniformă (proporțională) în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe pe toata durata de utilizare normală (sau durata de viață utilă) a imobilizării corporale.

Amortizarea anuală (anuitatea anuală) se calculează ca raport între valoarea amortizabilă şi durata de utilizare normală sau durata de viață utilă,

BCU

exprimată în ani, sau prin ponderarea valorii amortizabile cu rata sau cota de amortizare, conform relațiilor:

Aa = VA/DUN sau Aa = VA*R.am.l., în care :

Aa = reprezintă amortizarea anuală;

VA = reprezintă valoarea amortizabilă;

DUN = reprezintă durata de utilizare normală;

R.am.l. = reprezintă rata (cota) amortizării liniare.

R.am.l. = [(VA/DUN)/VA]*100 sau R.am.l. = 100/DUN

Exemplu : Dacă DUN = 8 ani, R.am.l. = 100 / 8 = 12,5 %

O construcție are valoarea de intrare egală cu valoarea amortizabilă de 480.000 lei, durata de utilizare normală 20 de ani, rata de amortizare (Ra) este egală cu 100/20 = 5 %.

Aa = 5 % * 480.000 = 24.000

Amortizarea lunară (Al) = Aa / 12 luni = 24.000 / 12 = 2.000 lei

2.000	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	2.000

Pe toată durata de utilizare normală, amortizarea lunară va fi aceeași 2.000 lei, numai dacă imobilizarea corporală (construcția) nu a fost reevaluată. În momentul reevaluării se calculează o nouă rată (cota) de amortizare în funcție de durata de utilizare rămasă.

Calculul și înregistrarea amortizării ca o cheltuială de exploatare se face la data punerii în funcțiune sau dării în folosință a imobilizării. Dacă această dată nu coincide cu începutul anului sau dacă activul imobilizat iese din funcțiune înainte de sfârșitul anului, amortizarea anuală este calculată proporțional cu numărul de luni întregi de utilizare.

Exemplu : Presupunem că activul utilizat (construcția) din exemplul precedent se dă în folosință la 31 august/N. Amortizarea pentru anul N:

Aa / N = 5% * 480.000 * 4/12 = 8.000 lei Al/N = 8.000/4 = 2.000 lei

Aa / N + 20 = 5% * 480.000 * 8/12 = 16.000 lei Al/N + 20 = 16.000/8 = 2.000 lei

Amortizarea se calculează și înregistrează în contabilitate lunar, începând cu luna următoare punerii în funcțiune sau dării în folosință.

BCU "MIHAIL KOGĂLNICEANU" UNIVERSITY LIBRARY

Metoda (regimul) amortizării degresive presupune aplicarea unor rate (cote) de amortizare mai mari în primii ani de utilizare a imobilizării, asigurând astfel entității un avantaj fiscal și o creștere a capacității de autofinanțare, comparativ cu metoda liniară. Anuitățile scad pe măsura consumării duratei de utilizare normală.

Reducerea anuităților se realizează fie prin aplicarea unei rate (cote) constante la o bază degresivă reprezentată de valoarea contabilă netă sau valoarea rămasă de amortizat, fie o rată degresivă aplicată la o bază constantă reprezentată de valoarea amortizabilă.

Rata (cota) degresivă (R.am.d.) se determină prin multiplicarea ratei aplicate în metodă liniară cu un coeficient fiscal de corecție (K).

$$R.am.d. = R.am * K$$

Coeficientul de corecție (K) este stabilit prin lege[1] în funcție de duratele de utilizare normale ale imobilizărilor corporale și are următoarele valori:

1,5 pentru imobilizările corporale cu o DUN între 2-5 ani

2 pentru imobilizările corporale cu o DUN între 6-10 ani

2,5 pentru imobilizările corporale cu o DUN mai mare de 10 ani

Metoda amortizării degresive poate fi aplicată în două variante:

- fără a se lua în calcul influența uzurii morale (AD1);
- cu luarea în calcul a uzurii morale (AD2).

Calculul anuităților în situația folosirii variantei AD1 se face prin aplicarea ratei (cotei) de amortizare degresivă la valoarea amortizabilă pentru prima anuitate și la valoarea contabilă netă sau valoarea rămasă pentru următoarele anuități.

Calculul se repetă până în anul când anuitatea amortizării este egală sau mai mică decât anuitatea determinată după metoda liniară [anuitatea este egală cu raportul dintre valoarea rămasă de amortizat (sau valoarea contabilă netă) și durata de utilizare rămasă].

Exemplu : Valoarea de intrare = valoarea amortizabilă 50.000 lei, Durata de utilizare normală 5 ani. R.am. = 100/5 ani = 20 %

$$R.am.d. = R.am.l. * K = 20\ \% * 1,5 = 30\ \%$$

[1] Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

BCU IASI CENTRALA UNIVERSITARA

Anul	Valoarea amortizată (VA)		Amortizarea degresivă liniară	Valoarea contabilă netă
1	50.000	50.000 x 30 %	15.000	35.000
2	50.000	35.000 x 30%	10.500	24.500
3	50.000	24.500 x 30 % 24.500/3 ani	7.350 8.166	16.344
4	50.000	24.500 x 3 ani	8.167	8.166
5	50.000	24.500 x 3 ani	8.167	0
		Total	**50.000**	

Începând cu al treilea an din durata de utilizare normală, anuitatea calculată după metoda degresivă (24.500 * 30 % = 7.350) este mai mică decât anuitatea calculată după metoda liniară (24.500 / 3 ani = 8.166,6). Pentru durata rămasă, 3 ani, amortizarea se calculează după metoda liniară, anuitatea fiind egală cu valoarea rămasă de amortizat sau valoarea contabilă netă raportată la durata rămasă (24.500 / 3 ani = 8.166,6 lei).

Momentul trecerii de la calculul amortizării după metoda degresivă la metoda liniară se poate determina pe baza relației :

$$ti = (DUN + 1) - \frac{100}{R.a.m.d} = (5+1) - \frac{100}{30} = 3$$

Dacă se aplică o rată de amortizare degresivă la o bază constantă, anuitatea este descrescătoare pe toată durata de utilizare normală a imobilizării corporale. Dintre metodologiile amortizării degresive bazate pe aplicarea unei rate descrescătoare asupra bazei de calcul constante, cea mai reprezentativă este metoda SOFTY (Abreviere de la expresia "Sum of the Year Digits") practicată îndeosebi în SUA.

Relația de calcul:

$$A.a.i = \frac{N - i + 1}{1 + 2 + 3 \ldots + N} * VA \text{ în care:}$$

A.a.i. reprezintă anuitatea amortizării pentru anul i;
N reprezintă ultimul an din durata normală de utilizare;
i reprezintă anul pentru care se calculează amortizarea;
VA reprezintă valoarea amortizabilă.

BCU IASI CENTRALA UNIVERSITARA

Dacă folosim datele din exemplul precedent, anuitățile sunt:

Anul	Calculul amortizării depuse	Amortizarea degresivă cumulată	Valoarea contabilă netă sau valoarea rămasă
1	$\frac{5-1+1}{15} * 50.000 = 16.666$	16.666	33.334
2	$\frac{5-2+1}{15} * 50.000 = 13.333$	29.999	20.001
3	$\frac{5-3+1}{15} * 50.000 = 10.000$	33.999	10.001
4	$\frac{5-4+1}{15} * 50.000 = 6.667$	46.666	3.334
5	$\frac{5-5+1}{15} * 50.000 = 3.334$	50.000	0
Total		50.000	

Calculul amortizării în condițiile utilizării variantei AD_2

Prin folosirea acestei variante, recuperarea valorii amortizabile se face într-o perioadă exprimată în ani, mai mică decât durata de utilizare normală.

Exemplu: Valoarea amortizabilă: 160.000 lei, durata de utilizare normală: 25 ani. Rata degresivă = rata liniară * K = 4% * 2,5 = 10 %.

Calcule financiare:

• recalcularea duratei de utilizare în funcție de rata degresivă : DURd = 100/10 = 10 ani

• durata de utilizare în care activul se amortizează integral :

DUI = DUN – DURd = 25 – 10 = 15 ani;

• durata de utilizare activul se amortizează degresiv :

DUD = DUI – DURd = 15 – 10 = 5 ani;

• durata de utilizare în care activul imobilizat se amortizează liniar :

DUL = DUI – DUD = 15 – 5 = 10 ani;

• durata de utilizare aferentă influenței uzurii morale :

DUM = DUN – DUI = 25 – 15 = 10 ani.

BCU "ALECU RUSSO" UNIVERSITY LIBRARY

Anuitățile sunt :

Anul	Calculul amortizării	Amortizarea degresivă	Amortizarea cumulată	Valoarea contabilă netă sau valoarea rămasă
1	10%*60.000	6.000	6.000	54.000
2	10%*54.000	5.400	11.400	48.600
3	10%*48.600	4.860	10.260	43.760
4	10%*43.760	4.376	14.636	39.384
5	10%*39.384	3.938	18.574	35.446
6 15	35.446/10 ani	3.544,6	22.118,6	31.901,4
	Total	**60.000**		

Metoda amortizării accelerate se aplică numai în România şi constă în includerea unei cote de până la 50 % din valoarea amortizabilă în cheltuielile de exploatare în primul an de utilizare, după care se aplică metoda liniară. Amortizarea anuală este egală cu valoarea rămasă sau valoarea contabilă netă raportată la durata rămasă, aceasta fiind egală cu DUN – 1.

b) Deprecierile reversibile sau temporare

Conform IAS 36 „Deprecierea activelor", activele, în general, şi cele de natura imobilizărilor corporale, în special, nu trebuie prezentate în situațiile financiare la o valoare mai mare decât valoarea recuperabilă a acestora. Valoarea recuperabilă a unei imobilizări corporale este valoarea cea mai mare dintre valoarea de utilizare şi prețul net de vânzare. Acesta din urmă poate fi egal, mai mare sau mic decât valoarea de intrare în cazul imobilizărilor corporale neamortizabile sau valoarea contabilă netă, în cazul imobilizărilor corporale amortizabile.

Pierderea din depreciere reprezintă diferența dintre valoarea contabilă netă şi valoarea recuperabilă a unui activ. În acest caz, valoarea activului în situațiile financiare e redusă la nivelul valorii recuperabile.

Exemplu : Entitatea deține un teren evaluat la prețul de cumpărare (costul de achiziție) de 250.000 lei. La sfârşitul exercițiului financiar, prețul

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

net de vânzare egal cu valoarea justă este de 210.000 lei, deprecierea este estimată a fi reversibilă.

Pierderea din depreciere este egală cu 40.000 lei (250.000 – 210.000) şi se înregistrează ca o cheltuială.

40.000	6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea terenurilor	=	2911 Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri	40.000

Dacă terenul a fost reevaluat în exerciţiile financiare anterioare, pierderea din depreciere va fi egală cu diferenţa dintre valoarea deprecierii mai mare şi rezerva din reevaluare, mai mică.

Exemplu : Valoarea de intrare: 300.000 lei. La prima reevaluare, s-a constatat o diferenţă în plus de 100.000 lei, la a doua reevaluare, valoarea justă este de 250.000 lei. Pierderea din depreciere este de 50.000 lei.

[400.000 – (100.000 + 250.000)]

150.000	%	=	%	150.000
100.000	105 Rezerve din reevaluare		2111 Terenuri	100.000
50.000	6813 Cheltuielile de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor		2911 Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri	50.000

La data bilanţului, entitatea trebuie să evalueze dacă există vreun indiciu că deprecierea a avut loc. Dacă există, trebuie evaluată valoarea recuperabilă.

Evaluarea valorii recuperabile

La determinarea principiilor care trebuie să guverneze evaluarea valorii recuperabile, IASB a luat în considerare, ca prim pas, măsurile care trebuie întreprinse de o entitate atunci când descoperă că un activ este depreciat.

În asemenea cazuri, entitatea fie va păstra activul, fie îl va ceda. De exemplu, dacă entitatea constată că potenţialul acestuia a scăzut, ea poate decide să vândă activul dacă încasările nete rezultate din vânzare oferă o

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

rată de rentabilitate a investiției mai mare decât utilizarea lui în continuare, sau poate decide să păstreze activul şi să îl folosească, chiar dacă potențialul acestuia este mai mic decât se aştepta inițial.

Rezultă că entitatea a luat o decizie rațională bazată pe fluxurile viitoare nete de trezorerie estimate, generate de activul respectiv. Valoarea recuperabilă poate fi calculată pe baza fluxurilor de trezorerie şi pe baza valorii juste.

În fluxurile viitoare de trezorerie, se includ:

- intrările viitoare de numerar rezultate din utilizarea continuă a activului (sumele încasate din vânzarea produselor finite obținute prin utilizarea activului);
- ieşirile viitoare de numerar generate de exploatarea activului (cheltuielile cu întreținerea şi reparațiile aferente pentru menținerea performanțelor activului);
- fluxurile nete de numerar din vânzarea activului, la sfârşitul duratei de viață utilă.

Fluxurile viitoare de numerar trebuie actualizate prin utilizarea unei rate de actualizare care să reflecte evaluările curente ale valorii în timp a bunurilor şi riscurile specifice activului.

Prețul net de vânzare şi valoarea de utilizare sunt mai greu de evaluat, deoarece, în cele mai multe cazuri, prețurile de vânzare nu sunt întotdeauna exacte, fluxurile de numerar viitoare sunt estimate pe o perioadă mai mare de timp, rata de actualizare reprezintă o problemă de raționament profesional.

Exemple :

1) Entitatea deține o clădire,

- valoarea de intrare 1.000 u.m.
- amortizarea cumulată 200 u.m.
- valoarea de utilizare 600 u.m.
- prețul de vânzare 650 u.m.
- costurile cedării 25 u.m.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Calculele financiare :

- valoarea contabilă netă = 1000 – 200 = 800 u.m.
- prețul net de vânzare = 650 – 25 = 625 u.m.
- valoarea de utilizare = 600 u.m.
- valoarea recuperabilă = max. (625; 600) = 625 u.m.
- pierderea din depreciere = 800 – 625 = 175 u.m.

Recunoașterea deprecierii :

- depreciere reversibilă

175	6813	=	2912	175
175	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor		Ajustări pentru deprecierea construcțiilor	

2) Entitatea deține un utilaj:

- valoarea de intrare 2.000 u.m.
- amortizarea cumulată 1.200 u.m.
- prețul de vânzare 1.000 u.m.
- costuri estimate de cedare 20 u.m.

Calcule financiare :

- valoarea contabilă netă = 2.000 – 1.200 = 800 u.m.
- prețul net de vânzare = 1.000 – 20 = 980 u.m.

Valoarea de utilizare nu mai trebuie calculată deoarece prețul net de vânzare (980 u.m.) este mai mare decât valoarea contabilă netă (800 u.m.) activul imobilizat nu este depreciat.

3) Entitatea deține un mijloc de transport:

- valoarea de intrare 30.000 u.m.
- amortizarea cumulată 12.000 u.m.
- entitatea a constatat că există indicii că mijlocul de transport este depreciat;
- durata rămasă de viață: 3 ani;
- valoarea reziduală estimată: 3.000 u.m.
- valoarea fluxurilor viitoare de numerar anuale estimate: 10.000 u.m.

BCU "ASE" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- rata de actualizare: 10 %
- prețul de vânzare: 25.000 u.m.
- costurile cedării 800 u.m.

$$\text{Valoarea de utilizare} = \sum_{n=1}^{3} \frac{10.000}{(1,1)^n} + \frac{3.000}{(1,1)^3} = 27.128 u.m$$

Valoarea contabilă netă sau valoarea rămasă
= 30.000 – 12.000 = 18.000 u.m.

Prețul net de vânzare = 25.000 – 800 = 24.200 u.m.

Valoarea de utilizare (27.128 u.m.) este mai mare decât prețul net de vânzare (24.200 u.m.), prețul net de vânzare este mai mare decât valoarea contabilă netă (18.000 u.m.).

Valoarea recuperabilă = 27.128 u.m.

Concluzia – Mijlocul de transport nu este depreciat.

4) Dacă prețul net de vânzare este de 16.000 u.m., fluxurile anuale de numerar estimate sunt de 5.000 u.m. şi rata de actualizare de 10 %, entitatea are indicii că mijlocul de transport este depreciat.

$$\text{Valoarea de utilizare} = \sum_{n=1}^{3} \frac{5.000}{(1,1)^n} + \frac{3.000}{(1,1)^3} = 14.692 u.m.$$

Valoarea de utilizare (14.692 u.m.) este mai mică decât prețul net de vânzare (16.000 u.m.). Valoarea recuperabilă = 16.000 u.m. şi este mai mică decât valoarea contabilă netă sau valoarea rămasă (18.000 u.m.).

Concluzia – mijlocul de transport este depreciat pentru valoarea de 2.000 u.m. (18.000 – 16.000).

2.000	6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea terenurilor	=	2913 Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantelor	2.000

3.2.2.4. Ieşirea imobilizărilor corporale din entitate

Principalele căi de ieşire a imobilizărilor corporale din entitate sunt : casare, vânzare, cedări cu titlu gratuit, lipsuri constatate la inventariere, par-

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

ticipare la capitalul altor entități (societăți de persoane și / sau societăți de capital).

a) Ieșirea prin casare

Operațiunea de casare presupune efectuarea unor cheltuieli de către entitate și/sau terți privind dezmembrarea, demontarea, demolarea etc. și, în același timp, obținerea de venituri din valorificarea bunurilor rezultate în urma casării.

În momentul scoaterii din funcțiune (casării), imobilizările corporale supuse amortizării pot fi amortizate integral (amortizarea cumulată este egală cu valoarea amortizabilă), sau amortizate parțial (amortizarea cumulată este mai mică decât valoarea amortizabilă).

Ieșirea imobilizărilor corporale prin casare determină înregistrarea în contabilitate a operațiunilor: scăderea din activul entității, cheltuielile ocazionate de operațiunea de casare și obținerea (recepția) activelor circulante de natura stocurilor în urma casării.

Exemplu: Entitatea scoate din funcțiune un utilaj cu valoarea de intrare de 25.000 lei, egală cu valoarea amortizabilă, amortizarea cumulată 25.000 lei. Scoaterea din funcțiune (casarea) este efectuată de entitate (operațiune realizată cu resurse proprii), cheltuielile sunt de 1.468 lei din care: materiale diverse 208 lei; salarii și contribuții aferente 1.260 lei. Stocuri recuperate la casare 2.200 lei, din care piese de schimb 1.500 lei și materiale diverse 800 lei.

1) Scăderea din activul entității:

25.000	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	=	2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	25.000

2) Cheltuielile de casare:

208	6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile	=	3028 Alte materiale consumabile	208
1.000	641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal – salarii datorate	1.000

BCU IAȘI REPOSITORY UNIVERSITY LIBRARY

260	645	=	%	260
	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială		4311	195
			Contribuția unității la asigurările sociale	
			4313	55
			Contribuția angajatorului pentru asigurări sociale de sănătate	
			4371	10
			Contribuția unității la fondul de șomaj	

3) recepția stocurilor rezultate la casare:

2.300	%	=	7588	2.300
1.500	3024		Alte venituri din exploatare	
	Piese de schimb			
800	3028			
	Alte materiale consumabile			

Rezultatul operațiunii:

1.468	121	=	%	1.468
	Profit sau pierdere		6028	208
			Cheltuieli privind alte materiale consumabile	
			641	1.000
			Cheltuieli cu salariile personalului	
			645	260
			Cheltuieli privind asigurările și protecția socială	

2.300	7588	=	121	2.300
	Alte venituri din exploatare		Profit sau pierdere	

D	121		C
(RD)	1.468	2300	(RC)
(SFC)	832		

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Dacă utilajul nu este amortizat integral, valoarea rămasă neamortizată se acoperă din rezultatele casării, în limita acestora, diferența fiind înregistrată ca o cheltuială cu activele cedate și alte operații de capital (cont 6583).

b) Ieșirea prin vânzare și cedare cu titlu gratuit

Aceste operațiuni se înregistrează ca o ieșire de imobilizări corporale din entitate, valoarea de intrare fiind înregistrată ca amortizare cumulată și / sau ca o cheltuială cu cedarea activelor, în cazul vânzării sau o cheltuială cu donațiile pentru cele cedate cu titlu gratuit.

Dacă activul imobilizat nu este amortizat integral, pentru valoarea rămasă neamortizată se calculează și înregistrează TVA colectată (o cheltuială), care nu este deductibilă fiscal.

Exemplu :

1) *vânzarea unui mijloc de transport*, valoarea de intrare: 35.000 lei; amortizarea cumulată: 18.000 lei, prețul de vânzare obținut la licitație: 20.000 lei (VF T.V.A.).

• scăderea de la activul entității:

35.000	%	=	2133	35.000
18.000	2813		Mijloace de transport	
	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor			
17.000	6583			
	Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital			

• vânzarea:

23.800	461	=	%	23.800
	Debitori diverși		7583	20.000
			Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital	
			4427	3.800
			TVA colectată	

și

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.230	635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 TVA colectată	3.230
	sau			
62.030	%	=	%	62.030
18.000	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor		2133 Mijloace de transport	35.000
17.000	6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital		7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital	20.000
23.800	461 Debitori diverşi		4427 TVA colectată	7.030
3.230	635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate			

2) Cedare cu titlu gratuit (donaţie):

38.230	%	=	%	38.230
18.000	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor		2133 Mijloace de transport	35.000
17.000	6582 Donaţii şi subvenţii acordate			
3.230	635 Cheltuieli cu alte impozite	=	4427 TVA colectată	3.230

c) Ieşire prin lipsuri constatate la inventariere

Lipsurile constatate la inventariere se înregistrează în contabilitate în funcţie de natura acestora, astfel:

- lipsurile neimputabile, cum sunt cele datorate unor calamităţi naturale reprezintă pentru entitate o cheltuială, evaluată la valoarea rămasă de amortizat (în situaţia în care activul imobilizat distrus nu este amortizat integral);

BCU "MIHAIL KOGĂLNICEANU" UNIVERSITY LIBRARY

• lipsurile imputabile, cele datorate angajaților se recuperează de la aceştia, prețul de imputare nu poate fi mai mic decât valoarea rămasă. De regulă, prețul de imputare fără TVA reprezintă diferența dintre valoarea actuală şi amortizarea cumulată.

Valoarea rămasă neamortizată aferentă imobilizărilor corporale ieşite din entitate este o cheltuială deductibilă fiscal dacă această valoare este acoperită prin contracte de asigurare.

Dacă valoarea recuperată este mai mică decât valoarea rămasă (cheltuiala), diferența este nedeductibilă fiscal.

Exemplu : 1) calamitate naturală (inundații), active distruse:

Denumire active imobilizate	Valoare de intrare	Amortizare cumulată
1. Clădiri	125.000	25.000
2. Utilaje şi maşini de lucru	350.000	75.000
3. Mijloace de transport	75.000	5.000
Total	**550.000**	**105.000**

Valoarea asigurată: 215.000 lei.

- ieşirea activelor din entitate:

550.000	%	=	%	550.000
25.000	2812		212	125.000
	Amortizarea construcției		Construcții	
80.000	2813		2131	350.000
	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor		Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru	
445.000	671		2133	75.000
	Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare		Mijloace de transport	

- încasarea asigurării:

215.000	5121	=	771	215.000
	Conturi la bănci în lei		Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare şi altele similare	

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2) lipsa imputabilă angajatului: aparat de măsură, valoarea de intrare: 3.200 lei, amortizarea cumulată: 1.200 lei, valoarea actuală: 3.900 lei.

• -ieşirea activului din entitate:

3.200	%	=	2132	3.200
1.200	2813			2.000
	Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor		Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare	
2.000	6583			
	Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital			

• imputarea 3.213 lei [(3.900 – 1.200) + (2.700 x 19%)]:

3.213	4282	=	%	3.213
	Alte creanţe în legătură cu personalul		7581	2.700
			Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi	
			4427	513
			TVA colectată	

d) Ieşire prin participare la capitalul altor entităţi economice

Înregistrarea operaţiunii presupune evaluarea următoarelor elemente: valoarea contabilă, amortizarea cumulată şi valoarea titlurilor primite.

Dacă valoarea titlurilor primite este mai mare decât valoarea rămasă neamortizată, diferenţa reprezintă pentru entitate un element de capital propriu (rezerve). În situaţia inversă, diferenţa se acoperă pe seama rezervei (altei rezerve), sau se înregistrează ca o cheltuială cu activele cedate.

Exemplu: Participare cu aport în natură (o construcţie) la constituirea capitalului social la o altă entitate: valoarea de intrare: 425.000 lei, amortizarea cumulată: 125.000 lei, valoarea titlurilor primite: 320.000 lei.

445.000	%	=	%	440.000
125.000	2812		212	425.000
	Amortizarea construcţiilor		Construcţii	
320.000	265		1068	20.000
	Alte titluri imobilizate		Alte rezerve	

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.2.3. Terenurile şi amenajările de terenuri

Terenurile sunt imobilizări corporale nesupuse amortizării, deoarece nu au o durată de viață limitată în timp și, de regulă, nu se depreciază ireversibil.

Lucrările de amenajare a terenurilor (căi de acces, împrejmuiri, racordarea la utilități etc.) pot fi efectuate de către terți sau în regie proprie. Valoarea de intrare a lucrărilor de amenajare a terenurilor se amortizează pe durata limitată fixată de entitate, aceasta fiind de până la 10 ani.

Exemplu: lucrări de amenajare:

- căi de acces şi împrejmuiri, realizate cu resurse proprii: 12.000 lei;
- racordare la utilități, efectuată de o entitate specializată: 48.000 lei (V.F. TVA);
- durata de amortizare: 10 ani;
- lucrările sunt începute în exercițiul N-1, recepționate pentru 40 % din valoarea lor şi finalizate în exercițiul N (în luna martie);
- la sfârşitul exercițiului financiar N, recepția parțială:

27.648	%	=	%	27.648
24.000	231 Imobilizări corporale în curs de execuție		722 Venituri din producția de imobilizări corporale	4.800
3.648	4426 TVA deductibilă		404 Furnizori de imobilizări	22.848

- recepția definitivă în exercițiul financiar N (31.03.N):

65.472	%	=	%	65.472
60.000	2112 Amenajări de terenuri		722 Venituri din producția de imobilizări corporale	7.200
5.472	4426 TVA deductibilă		404 Furnizori de imobilizări	34.272
			231 Imobilizări corporale în curs de execuție	24.000

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- amortizarea pentru exercițiul financiar N: 4.500 lei:
(60.000*10/100*9/12)

4.500	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2811 Amortizarea amenajărilor de terenuri	4.500

- plata furnizorului de imobilizări (facturile pentru ex. N-1 și N): 57.120 lei:

57.120	404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	57.120

3.3. Contabilitatea imobilizărilor necorporale

3.3.1. Delimitări structurale

Imobilizările necorporale sunt valori economice nemonetare delimitate în funcție de posibilitatea identificării ca structuri patrimoniale distincte în următoarele categorii :

- imobilizări necorporale identificabile, cum sunt: cheltuielile de constituire, cheltuielile de dezvoltare, concesiunile, brevetele, mărcile comerciale și alte imobilizări necorporale ;
- imobilizări necorporale neidentificabile ca structuri patrimoniale distincte, cum este fondul comercial.

3.3.2. Imobilizările necorporale identificabile

a) Cheltuielile de constituire sunt consumuri de valori efectuate de entitate la înființare și cu ocazia majorării capitalului permanent prin emisiuni de acțiuni și/sau emisiuni de obligațiuni, concretizate în taxe de înscriere și înmatriculare, cheltuieli cu emisiunea de acțiuni, cu prospectarea pieței și de publicitate și alte cheltuieli legate de înființarea sau extinderea activității.

BCU "MIRCEA CEL BĂTRÂN" UNIVERSITY LIBRARY

Aceste cheltuieli (înregistrate în contabilitate ca imobilizări) se amortizează liniar pe o durată de cel mult 5 ani.

Contabilitatea acestor imobilizări se realizează cu ajutorul contului 201 „Cheltuieli de constituire".

După conținutul economic, este *un cont de imobilizări necorporale*, iar după funcția contabilă este *un cont de activ*, care ține evidența cheltuielilor ocazionate de înființarea sau dezvoltarea societății comerciale.

În *debit*, se înregistrează :

- cheltuielile de constituire datorate (404, 462);
- cheltuielile de constituire achitate (5121, 5311).

În *credit*, se înregistrează :

- cheltuielile de constituire amortizate, scoase din evidență (2801).

Soldul debitor al contului reprezintă cheltuielile de constituire existente.

Exemplu : cheltuielile de constituire: 1.450 lei din care : taxe notariale 250 lei, taxa la Registrul Comerțului 320 lei (VF T.V.A.), achitate în numerar, cheltuieli de publicitate şi prospectarea pieței, facturate 880 lei (VF T.V.A.).

- cheltuieli de constituire:

1.678	%	=	%	1.678
1.450	201 Cheltuieli de constituire		5311 Casa în lei	631
228	4426 TVA deductibilă		404 Furnizori de imobilizări	1.047

- amortizarea cheltuielilor de constituire pentru prima lună: 24,166 lei (1450/5/12).

24,166	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire	24.166

- scăderea din activul entității (după 5 ani):

1.450	2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire	=	201 Cheltuieli de constituire	1.450

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) Cheltuielile de dezvoltare sunt efectuate de entitate sau de către terţi în scopul obţinerii de produse/servicii noi sau substanţial îmbunătăţite precum şi activităţile de proiectare a uneltelor şi matriţelor care implică o tehnologie nouă, construcţia şi operarea unei uzine pilot, obţinerea şi testarea producţiei intermediare.

Aceste imobilizări se amortizează pe o durată de maxim 5 ani.

Potrivit IAS 38 „Active necorporale", dezvoltarea reprezintă aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoştinţe într-un plan sau proiect ce vizează producţia de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătăţite substanţial înainte de începerea producţiei sau utilizării comerciale.

Recunoaşterea cheltuielilor de dezvoltare obţinute cu resurse proprii trebuie delimitate la două faze: faza de cercetare şi faza de dezvoltare.

În faza de cercetare, sunt recunoscute cheltuielile efectuate de entitate, înregistrate în contabilitate după natura lor economică.

În faza de dezvoltare, cheltuielile sunt recunoscute ca imobilizări necorporale de natura „cheltuielilor de dezvoltare", numai dacă entitatea poate demonstra:

- fezabilitatea tehnică pentru finalizarea activului, în aşa fel încât acesta să fie disponibil pentru utilizare sau vânzare;
- intenţia pentru a finaliza activul;
- abilitatea de a folosi sau vinde activul necorporal;
- modul în care activul va genera beneficii cunoscute pentru entitate;
- existenţa resurselor tehnice, financiare şi altor resurse necesare finalizării activului;
- posibilitatea de a evalua fidel costul activului necorporal.

Contabilitatea acestor imobilizări se ţine cu ajutorul conturilor:

203 „Cheltuieli de dezvoltare"

După conţinutul economic, este *un cont de imobilizări necorporale*, iar după funcţia contabilă, este *un cont de activ*, care ţine evidenţa cheltuielilor de dezvoltare înregistrate în contul imobilizărilor necorporale.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În *debit*, se înregistrează:

- lucrări și proiecte de cercetare realizate în regie proprie (233, 721);
- lucrări și proiecte de cercetare executate de către terți (404).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea neamortizată a cheltuielilor de dezvoltare cedate (6583);
- valoarea amortizată a cheltuielilor de dezvoltare scoase din evidență (2803);
- cheltuieli de dezvoltare aferente brevetelor sau licențelor (205).

Soldul debitor al contului reprezintă cheltuielile de dezvoltare existente în patrimoniul entității.

233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție"

După conținutul economic, este *un cont de imobilizări necorporale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența imobilizărilor corporale în curs de execuție.

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor necorporale în curs de execuție facturate de către terți (404), executate de către entitate (721), primite ca aport la capitalul social (456).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor necorporale finalizate și recepționate (203, 205, 208).
- valoarea imobilizărilor necorporale în curs de execuție cedate (6583), retrase de către asociați (456).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea imobilizărilor necorporale în curs de execuție existente în patrimoniul entității.

234 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale"

După conținutul economic, este *un cont de imobilizări necorporale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența avansurilor acordate pentru imobilizări necorporale.

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În *debit*, se înregistrează:

• valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări necorporale (5121, 5124, 5311, 5314).

În *credit*, se înregistrează:

• valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări necorporale decontate (404).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, nedecontate.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea imobilizărilor necorporale: 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital", 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor", 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital".

Exemplu: Cheltuieli facturate de terți pentru modernizarea tehnologiei de fabricație 28.500 lei (VF T.V.A.) și cheltuieli efectuate de entitate pentru asimilarea unor produse noi 5.500 lei. Avansul acordat entității specializate în exercițiul financiar N-1 40 %. Lucrările privind modernizarea tehnologiei de fabricație și cele privind asimilarea noilor produse se finalizează în exercițiul financiar N.

• exercițiul financiar N-1:

• – acordarea avansului, recepția parțială și decontarea avansului:

13.566	%	=	5121	13.566
	234			
11.400	Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale		Conturi la bănci în lei	
	4426			
2.166	TVA deductibilă			

- recepția parțială:

13.566	%	=	404	13.566
11.400	233		Furnizori de imobilizări	
	Imobilizări necorporale în curs de execuție			
2.166	4426			
	TVA deductibilă			

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

• -decontarea avansurilor:

13.566	404 Furnizori de imobilizări	=	% 234 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale	13.566 11.400
			4426 TVA deductibilă	2.166

Exercițiul financiar N: recepția finală, amortizarea lunară și plata facturii.

- recepția finală:

37.249	%	=	%	37.249
34.000	203 Cheltuieli de dezvoltare		233 Imobilizări necorporale în curs de execuție	11.400
3.249	4426 TVA deductibilă		404 Furnizori de imobilizări	20.349
			721 Venituri din producția de imobilizări necorporale	5.500

- amortizarea lunară: 566,66 (34.000/5/12)

566,66	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	566,66

- plata facturii: 20.349 lei:

20.349	404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	20.349

c) Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabricație și comerț și alte drepturi și active similare (franciza, dreptul de superficie, uzufructul, know-how-urile).

Concesiunea reprezintă dreptul de exploatare a unor bunuri și/sau servicii, pe o durată determinată, obținut de o persoană numită concesionar de la o altă persoană numită concedent, în schimbul unui venit anual denumit redevență. Concesionarul înregistrează bunurile preluate în concesiune ca imobilizări necorporale și redevența datorată ca o cheltuială de exploa-

BCU "CAROL I" UNIVERSITY LIBRARY

tare. Dacă acesta face investiții la activele preluate în concesiune, acestea se înregistrează ca imobilizări corporale și se amortizează pe durata concesiunii.

Pentru înregistrarea operațiunilor, se utilizează contul 205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare".

După conținutul economic, este *un cont de imobilizări necorporale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi și valori similare achiziționate, aportate sau dobândite pe alte căi.

În *debit*, se înregistrează:

- brevetele, licențele, mărcile comerciale și alte drepturi și valori similare achiziționate (404), realizate pe cont propriu (233, 721), aportate în natură (456), primite cu titlu gratuit (133);
- concesiunile preluate (167).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea amortizată a concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi și valori similare cedate și scoase din evidență (2805);
- valoarea neamortizată a concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi și valori similare cedate și scoase din evidență (6583);
- valoarea brevetelor și altor drepturi și valori similare retrase de asociați sau acționari (456);
- concesiunile restituite (167);
- concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale și alte drepturi și active similare depuse ca aport la capitalul altei societăți comerciale (261, 263, 265).

Soldul debitor al contului reprezintă concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturi și active similare existente.

Exemplu: Obiectul concesiunii: un teren cu valoarea de 60.000 lei, durata concesiunii 25 ani, redevența anuală: 2.400 lei (60.000/25 ani).

BCU MIHAI EMINESCU UNIVERSITY LIBRARY

- concesiunea:

60.000	205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	=	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	60.000

- factura pentru redevenţă datorată:

2.856	%	=	401 Furnizori	2.856
2.400	612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile			
456	4426 TVA deductibilă			

- plata facturii:

2.856	401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	2.856

Brevetele de invenţie, licenţele, mărcile de fabrică şi comerţ şi alte drepturi şi active similare pot fi achiziţionate de la terţi sau obţinute cu resurse proprii. Acestea se amortizează liniar pe durata de utilizare.

În structura „Alte imobilizări necorporale" se includ programele informatice stocate pe suporturi tehnice (diskete, hard-diskuri, CD-uri), achiziţionate de la terţi şi/sau obţinute cu resurse proprii, durata de amortizare, fiind de 3 ani.

3.3.3. Imobilizările necorporale neidentificabile ca elemente separate (fondul comercial)

Fondul comercial reprezintă o plată făcută de dobânditor (cumpărător) în anticiparea unor beneficii economice viitoare din imobilizări care nu pot fi identificate individual şi recunoscute separat. Beneficiile economice viitoare pot rezulta din sinergia dintre activele identificabile obţinute sau din activele care, individual, nu pot fi recunoscute în situaţiile financiare.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Criteriul de identificare poate fi realizat atunci când:

- activul necorporal imobilizat este separabil, adică poate fi separat sau divizat de entitate și vândut, transferat, schimbat, fie individual, fie împreună cu un activ, un contract sau o datorie corespondentă; sau

- activul decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.

Fondul comercial este reprezentat de elementele necorporale atașate unei entități ca parte componentă a fondului de comerț, cum sunt:

- elemente legate de personalul entității (cunoștințe acumulate, fluctuația redusă a personalului, relații bune între administrație și salariați);

- elemente legate de furnizorii de capital (capacitatea și ușurința de a obține resurse de finanțare);

- elemente ce privesc managementul entității;

- elemente legate de patrimoniul entității (calitatea imobilizărilor, buna reputație și calitatea serviciilor, modelelor și altor drepturi similare);

- elemente legate de producția entității (calitatea produselor/serviciilor fabricate/prestate, renumele acestora, prețuri competitive etc.).

Ca valoare, fondul comercial reprezintă diferența dintre costul de achiziție a fondului de comerț și valoarea elementelor de activ înregistrate în conturile corespunzătoare de imobilizări și stocuri.

Fondul comercial se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade de maximum 5 ani, sau o perioadă mai mare, fără a depăși durata de utilizare economică a activului.

Contabilitatea fondului comercial se realizează cu ajutorul **contului 207 „Fond comercial".**

După conținutul economic, este *un cont de imobilizări necorporale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența fondului comercial, care se determină ca diferență între costul de achiziție și valoarea justă, la data tranzacției, a activelor achiziționate.

În *debit*, se înregistrează fondul comercial achiziționat (404, 5121, 5124, 5311, 5314).

BCU "Ion Creangă" UNIVERSITY LIBRARY

În *credit*, se înregistrează fondul comercial negativ (2111, 212, 213, 214), fondul comercial neamortizat, cedat (6583), fondul comercial amortizat integral (2807).

Exemplu : O construcție achiziționată (cu destinația magazin pentru vânzarea produselor proprii) situată într-un vad comercial foarte bun este evaluată la valoarea justă de 285.000 lei, prețul plătit de cumpărător este de 357.000 lei (inclusiv TVA). Fondul comercial este de 15.000 lei (300.000 – 285.000) și se amortizează în 5 ani. Durata de utilizare rămasă a construcției este de 20 de ani.

- achiziția construcției:

357.000	%	=	404	357.000
285.000	212		Furnizori de imobilizări	
	Construcții			
15.000	2071			
	Fond comercial pozitiv			
57.000	4426			
	TVA deductibilă			

- amortizarea lunară a construcției și fondului comercial:1.437,5 lei (285.000/20/12 = 1.187,5 lei și 15.000/5/12 = 250 lei):

1.437,50	6811	=	%	1.437,50
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		2812 Amortizarea construcțiilor	1.187,50
			2807 Amortizarea fondului comercial	250,00

După 5 ani, fondul comercial este amortizat integral și se scade din activul entității:

15.000	2807	=	2071	15.000
	Amortizarea fondului comercial		Fondul comercial pozitiv	

Dacă entitatea vinde construcția, iar fondul comercial nu este amortizat integral, valoarea rămasă neamortizată atât a construcției, cât și a fon-

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

dului comercial se înregistrează ca o cheltuială privind activele cedate şi alte operaţii de capital.

Exemplu: După 4 ani de utilizare, construcţia se vinde, preţul de vânzare fără T.V.A.: 350.000 lei

- amortizarea cumulată:
- construcţia 57.000 lei (285.000 lei/20) * 4 ani
- fondul comercial 12.000 lei (15.000 lei/5) * 4 ani

Total 69.000 lei

- valoarea rămasă neamortizată:
- construcţia 228.000 lei (285.000 – 57.000)
- fondul comercial 3.000 lei (15.000 – 12.000)

Total 231.000 lei

- scăderea din activul entităţii

300.000	%	=	%	300.000
57.000	2812		212	285.000
	Amortizarea construcţiilor		Construcţii	
12.000	2807		2071	15.000
	Amortizarea fondului comercial		Fond comercial pozitiv	
231.000	6583			
	Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital			

- vânzarea construcţiei, preţul de vânzare, inclusiv TVA 416.500 lei

416.500	461	=	%	416.500
	Debitori diverşi		7583	350.000
			Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital	
			4427	66.500
			TVA colectată	

- încasarea preţului de vânzare, inclusiv TVA

416.500	5121	=	461	416.500
	Conturi la bănci în lei		Debitori diverşi	

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.4. Contabilitatea imobilizărilor financiare

Imobilizările financiare, denumite şi investiţii financiare pe termen lung sau de portofoliu cuprind valorile financiare investite de entitate în capitalul altor entităţi sub forma titlurilor de participare şi creanţelor imobilizate. Aceste imobilizări nu au o structură materială, sunt concretizate în sume băneşti imobilizate pe termen lung în afara entităţii, generează venituri financiare sub formă de dividende şi dobânzi, nu se depreciază ireversibil (nu se amortizează), pot suferi deprecieri reversibile, acestea fiind înregistrate în contabilitate ca ajustări pentru pierdere de valoare.

În această structură de patrimoniu, se cuprind :

a) Acţiunile deţinute la entităţile afiliate (drepturi sub formă de acţiuni sau alte titluri deţinute pe termen lung, în scopul obţinerii de avantaje economice prin veniturile financiare de natura dividendelor şi prin controlul şi influenţa semnificativă exercitate asupra entităţii emitente de titluri)

O pondere de 20-50% asigură posibilitatea unei influenţe semnificative asupra politicilor operaţionale şi financiare ale entităţii afiliate.

Entitatea care deţine controlul asupra altei entităţi este societatea – mamă, iar cealaltă se numeşte filială.

Controlul reprezintă capacitatea de a conduce politicile financiare şi operaţionale ale unei entităţi, în scopul de a obţine beneficii din activităţile acesteia. Controlul se realizează atunci când se deţine peste 50 % din drepturile de vot în conducerea filialei.

b) Interesele de participare (drepturi deţinute în capitalul altei entităţi în scopul obţinerii de venituri financiare, fără intervenţia în gestiunea entităţilor la care sunt deţinute titlurile).

Se consideră interes de participare deţinerea unei cote care depăşeşte 20 % din capitalul entităţii emitente de titluri.

c) Creanţele imobilizate sunt reprezentate de sumele datorate de filiale, împrumuturile acordate pe termen lung, creanţele aferente contractelor de leasing financiar, garanţii, depozite, cauţiuni, precum şi dobânzile aferente acestora).

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

Imobilizările financiare recunoscute ca active se evaluează la costul de achiziție sau valoarea determinată prin contractul de dobândire. Cheltuielile accesorii legate de achiziție se înregistrează după natura lor economică, ca și cheltuieli ale perioadei curente.

În bilanțul contabil, imobilizările financiare sunt evaluate la valoarea contabilă netă, egală cu valoarea de intrare, mai puțin ajustările pentru pierderea de valoare.

Contabilitatea imobilizărilor financiare se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 26 „Imobilizări financiare" care reflectă existența și mișcarea imobilizărilor financiare:

Contul 261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate"

După conținutul economic, este *un cont de imobilizări financiare*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența titlurilor de participare deținute la filialele din cadrul grupului.

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea titlurilor de participare dobândite prin achiziție (269, 404, 5121, 5124, 5311, 5314) sau prin aport la capitalul social al filialelor din cadrul grupului (205, 208, 211, 212, 2131 la 2134, 214, 231, 233, 301 la 303, 331, 332, 341 la 356, 361, 371, 381);
- diferența în plus dintre valoarea de aport și valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale și corporale aportate (1068);
- valoarea titlurilor primite, ca urmare a reinvestirii dividendelor cuvenite din profitul net (7611).

În credit, se înregistrează:

- valoarea contabilă a titlurilor de participare vândute (6641);
- diferența dintre valoarea titlurilor cedate sau retrase și valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale și corporale aportate (1068)

Soldul debitor reprezintă valoarea acțiunilor deținute la entitățile afiliate.

BCU ASCIENTIA UNIVERSITY LIBRARY

Contul 263 „Interese de participare"

După conținutul economic, este *un cont de imobilizări financiare*, iar după funcția contabilă, este *un cont activ*, care ține evidența titlurilor sub formă de interese de participare, pe care entitatea le deține în vederea realizării de venituri financiare.

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea titlurilor imobilizate dobândite prin achiziție (269, 404, 5121, 5124, 5311, 5314) sau prin aport (205, 208, 211, 212, 2131 la 2134, 214, 231, 233, 301, 302, 303, 331, 332, 341 la 356, 361, 371, 381);
- valoarea titlurilor primite ca urmare a reinvestirii dividendelor cuvenite din profitul net (7613).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea contabilă a titlurilor imobilizate vândute (6641).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea titlurilor sub formă de interese de participare deținute.

Contul 265 „Alte titluri imobilizate"

După conținutul economic, este *un cont de imobilizări financiare*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ* care ține evidența altor titluri de valoare deținute pe o perioadă îndelungată în vederea realizării de venituri financiare.

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea titlurilor imobilizate dobândite prin achiziție (269, 404, 5121, 5124, 5311, 5314) sau prin aport (205, 208, 211, 212, 2131 la 2134, 214, 231, 233, 301, 302, 303, 331, 332, 341 la 356, 361, 371, 381);
- diferența în plus dintre valoarea de aport și valoarea neamortizată a activelor aportate (1068).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea contabilă a titlurilor imobilizate vândute (6641);
- diferența dintre valoarea titlurilor cedate sau retrase și valoarea neamortizată a activelor aportate (1068).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea altor titluri imobilizate existente.

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Conturile 2671 – 2679 „Creanțe imobilizate"

După conținutul economic, sunt *conturi de imobilizări financiare*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de activ*, care țin evidența creanțelor legate de participații, a împrumuturilor acordate pe termen lung și a altor creanțe imobilizate, cum ar fi: depozite, garanții, dobânzi etc.

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea ajutoarelor financiare și a împrumuturilor acordate pe termen lung (269, 5121, 5124, 5311, 5314);
- dobânzile aferente creanțelor imobilizate (763) ;
- valoarea împrumuturilor acordate și a dobânzilor aferente pentru bunurile cedate în regim de leasing financiar (211, 212, 2131 la 2134, 214, 472);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente împrumuturilor acordate în valută rezultate din evaluarea acestora la cursul de la închiderea exercițiului financiar (765).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea creanțelor imobilizate și a dobânzilor aferente încasate (5121, 5124, 5311, 5314);
- valoarea pierderilor din creanțe imobilizate (663);
- valoarea dobânzii facturate de locator, în cazul leasingului financiar (411);
- avansul și ratele recunoscute ca venituri pentru bunurile cedate în leasing financiar (6583, 6588);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente împrumuturilor acordate în valută, rezultate în urma încasării creanțelor sau din evaluarea acestora la cursul de la închiderea exercițiului financiar (665).

Soldul debitor al conturilor reprezintă valoarea creanțelor imobilizate existente.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Conturile 2691 – 2693 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizările financiare"

După conținutul economic, sunt *conturi rectificative de imobilizări financiare,* iar după funcția contabilă, sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența vărsămintelor de efectuat cu ocazia achiziționării imobilizărilor financiare.

În *credit*, se înregistrează:

- sumele datorate pentru achiziționarea imobilizărilor financiare (261, 263, 265);
- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea împrumuturilor și datoriilor în valută la cursul de la închiderea exercițiului (665).

În *debit*, se înregistrează:

- sumele plătite pentru imobilizări financiare (5121, 5124, 5311, 5314);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente împrumuturilor și datoriilor în valută constatate la încheierea exercițiului financiar și la rambursarea împrumuturilor și datoriilor (765).

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate pentru imobilizările financiare achiziționate.

Exemplu: 1) cumpărare (achiziție) de acțiuni de la o filială: 5.000 de acțiuni, prețul de cumpărare 5 lei/acțiune. Plata acțiunilor se face 80 % prin contul curent la bancă și 20 % în perioada următoare prin casieria entității.

Comisionul achitat societății de valori mobiliare care a instrumentat tranzacția 0,5%. La sfârșitul primului an, se încasează dividende nete în valoare de 5.400 lei (dividende brute 6.000 lei, impozit pe dividende 10% 600 lei). În următorul an, entitatea vinde 2.000 de acțiuni, cu prețul de 8 lei/acțiune, încasarea se face în numerar.

- cumpărarea acțiunilor de la entitatea afiliată:

25.125	%	=	%	25.125
25.000	261		5121	20.125
	Acțiuni deținute la entitățile afiliate		Conturi la bănci în lei	
125	622		2691	5.000
	Cheltuieli cu comisioanele și onorariile		Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate	

BCU IASI ACADEMIA UNIVERSITY LIBRARY

- achitarea ulterioară a sumelor datorate: 5.000 lei:

5.000	2691 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate	=	5311 Casa în lei	5.000

- încasarea dividendelor nete: 5.400 lei:

5.400	5121 Conturi la bănci în lei	=	7611 Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate	5.400

- vânzarea acțiunilor, prețul de vânzare 16.000 lei (2.000 acțiuni * 8 lei / acțiune):

16.000	461 Debitori diverşi	=	7641 Venituri din imobilizări financiare cedate	16.000

- încasarea creanței:

16.000	5311 Casa în lei	=	461 Debitori diverşi	16.000

- scăderea din activul entității a titlurilor vândute, valoare de intrare 10.000 lei (2.000 acțiuni * 5 lei/acțiune):

10.000	6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate	=	261 Acțiuni deținute la entitățile afiliate	10.000

2) Aport la capitalul social în natură: mijloc de transport cu valoarea contabilă: 42.000 lei, amortizarea cumulată: 14.000 lei, acțiuni primite sub forma intereselor de participare: 6.000 titluri, valoarea nominală: 5 lei/titlu. În anul următor se încasează dividende nete în valoare de 7.200 lei (dividende brute: 8.000 lei, impozit pe dividende 10 %: 800 lei).

- primirea titlurilor sub forma intereselor de participare şi scoaterea din activul entității a mijlocului de transport cedat:

44.000	%	=	%	44.000
14.000	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor		2133 Mijloace de transport	42.000
30.000	263 Interese de participare		1068 Alte rezerve	2.000

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- încasarea dividendelor nete: 7.200 lei:

7.200	5121 Conturi la bănci în lei	=	7613 Venituri din interese de participare	7.200

Dacă valoarea aportului la capital este mai mică de 20 % din capitalul entității emitente de titluri, acțiunile dobândite se înregistrează în contul 265 „Alte titluri imobilizate".

3) împrumut acordat unei entități afiliate de către entitatea–mamă: valoarea împrumutului: 30.000 lei, durata împrumutului: 5 ani, dobânda anuală: 9%. Împrumutul se restituie în rate lunare egale.

- acordarea împrumutului prin bancă:

30.000	2671 Sume datorate de entitățile afiliate	=	5121 Conturi la bănci în lei	30.000

- dobânda de încasat pentru prima lună: 225 lei (30.000 * 9%)/12

225	2672 Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate	=	763 Venituri din creanțe imobilizate	225

- încasarea primei rate şi a dobânzii: 725 lei (30.000/60 luni = 500 lei + 225 lei):

725	5121 Conturi la bănci în lei	=	% 2671 Sume datorate de entitățile afiliate	725 500
			2672 Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate	225

- dobânda pentru luna a doua: 221,25 lei:
[(30.000 – 500) * 9 %] / 12

221,25	2672 Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate	=	763 Venituri din creanțe imobilizate	221,25

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- încasarea ratei a doua şi dobânda aferentă : 721,25 lei:

721,25	5121 Conturi la bănci în lei	=	% 2671 Sume datorate de entităţile afiliate	721,25 500
			2672 Dobânda aferentă sumelor datorate de entităţile afiliate	221,25

Calculul şi înregistrările în contabilitate se repetă pe toată durata împrumutului, rata împrumutului rămâne constantă: 500 lei, iar dobânda descreşte, pentru ultima rată, aceasta va fi de 3,75 lei (500 * 9%) / 12 sau 500 * 0,75 %.

4) împrumut acordat unei entităţi din afara grupului în valută: valoarea împrumutului: 12.000 euro, durata împrumutului: 4 ani, dobânda anuală: 9%, restituirea împrumutului se face lunar (rata împrumut + dobânda) cursul de schimb la data acordării împrumutului: 1 euro = 3,2 lei, la sfârşitul primei luni 1 euro = 3,4 lei (2,6 lei).

- acordarea împrumutului în valută: 38.400 lei (12.000 euro * 3,2 lei);

38.400	2675 Împrumuturi acordate pe termen lung	=	5124 Conturi la bănci în valută	38.400

- dobânda pentru prima lună: 306 lei (12.000 euro * 0,75% = 90 euro * 3,4 lei = 306 lei):

306	2676 Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung	=	763 Venituri din creanţe imobilizate	306

- încasarea primei rate şi dobânda aferentă, ambele evaluate la cursul de schimb 1 euro = 3,4 lei;

- rata lunară împrumut : 12.000 euro/48 luni = 250 euro;

- dobânda: 90 euro.

Total : 340 euro * 3,4 lei = 1.156 lei

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

1.156	5124	=	%	1.156
	Conturi la bănci în valută		2675	800
			Împrumuturi acordate pe termen lung	(340 € * 3,4 lei)
				(250 €* 3,2 lei)
			2676	306
			Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung	(90 € * 3,4 lei)
			765	50
			Venituri din diferențe de curs valutar	(250 € * 0,2 lei)

Dacă la sfârşitul primei luni, cursul de schimb este de 1 euro = 2,6 lei, entitatea care a acordat împrumutul va înregistra o diferență nefavorabilă de curs valutar.

- dobânda de primit : 234 lei (90 € * 2,6 lei):

234	2676	=	763	234
	Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung		Venituri din creanțe imobilizate	(90 € * 2,6 lei)

- încasarea primei rate şi dobânda aferentă: 884 lei (340 € * 2,6 lei):

1.034	%	=	%	1.034
884	5124		2675	800
(340 € * 2,6 lei)	Contul la bănci în valută		Împrumuturi acordate pe termen lung	(250 € * 3,2 lei)
150	665		2676	234
(250 € * 0,6 lei)	Cheltuieli din diferența de curs valutar		Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung	(90 € * 2,6 lei)

3.5. Întrebări recapitulative:

1. Cum sunt definite activele imobilizate?

2. Care este structura imobilizărilor necorporale?

3. Când se înregistrează în contabilitate fondul comercial?

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4. La ce valoare sunt evaluate imobilizările corporale în bilanț?

5. Cum definim amortizarea și care sunt elementele necesare calculării acesteia?

6. Cum definim valoarea reziduală și când se evaluează aceasta?

7. Care sunt diferențele dintre variantele metodei de amortizare degresivă 1 ș 2 ?

8. În ce situație entitatea apreciază că un activ imobilizat este depreciat ?

9. Cum sunt definite în IAS 36 „Valoarea de utilizare și valoarea recuperabilă"?

10. Ce metode pot fi utilizate la calculul și înregistrarea operațiunii privind reevaluarea imobilizărilor corporale ?

11. Cum definim valoarea justă și valoarea de înlocuire ?

12. În ce situație se utilizează valoarea de înlocuire în operațiunea de reevaluare a imobilizărilor corporale ?

13. Cum este definită operațiunea de casare și care sunt rezultatele acesteia?

14. Cum este definită valoarea amortizabilă ?

15. Când se transferă surplusul din reevaluare la rezerve ?

16. Care este tratamentul contabil al cheltuielilor ulterioare punerii în funcțiune a imobilizărilor necorporale și corporale?

17. În ce cont se înregistrează dividendele obținute din deținerea de acțiuni sub forma intereselor de participare?

18. Care este structura creanțelor imobilizate?

19. În ce sunt concretizate lucrările de amenajare a terenurilor și care este tratamentul contabil al acestora?

3.6. Teste grilă de autoevaluare

1. Entitatea deține o instalație pusă în funcțiune la data de 5.XII.N prețul de cumpărare, montaj și punerea în funcțiune: 50.000 lei, durata de viață utilă: 5 ani, metoda de amortizare liniară. La sfârșitul anului N + 3,

BCU IAȘI/CENTRUL UNIVERSITAR LIBRARY

instalația este reevaluată la valoarea justă de 25.000 lei. Dacă se utilizează metoda reevaluării, numai a valorii contabile nete, înregistrarea corectă la sfârșitul anului N + 3 va fi :

a)	213	=	105	5.000
b)	213	=	105	12.500
	105	=	281	7.5000
c)	281	=	213	30.000
	213	=	105	7.500
d)	281	=	%	30.000
			213	25.000
			105	5.000

2. Entitatea deține o instalație, valoarea amortizabilă: 50.000, data punerii în funcțiune: 9.XII.N, durata de viață utilă: 5 ani, metoda de amortizare liniară. La sfârșitul anului N + 3, instalația este reevaluată la valoarea justă de 25.000. Dacă se utilizează metoda reevaluării valorii brute, înregistrarea corectă la sfârșitul anului N + 3 va fi :

a)	213	=	105	12.500
b)	213	=	%	20.000
			105	7.500
			281	12.500
c)	213	=	281	25.000
d)	213	=	%	12.500
			105	5.000
			281	7.500

3. Conform IAS16, prin *durata de viață utilă* se înțelege:

1. durata fizică a imobilizării;
2. durata de înlocuire a imobilizării;
3. perioada pe parcursul căreia se estimează că entitatea va utiliza activul supus amortizării;
4. durata rămasă plus durata reziduală;
5. numărul unităților produse sau al unor unități similare ce se estimează a fi obținute de entitate prin folosirea activului.

a) 1 și 4
b) 2 și 5

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) 3 şi 4
d) 3 şi 5

4. Data punerii în funcțiune a unui utilaj: 27 martie N, valoarea amortizabilă: 36.000 lei, durata de viață utilă: 5 ani, metoda de amortizare accelerată. Care este valoarea amortizării pentru exercițiul financiar N + 1 :

a) 11.250 lei
b) 4.500 lei
c) 7.875 lei
d) 3.375 lei

5. Valoarea amortizabilă a unui utilaj este de 70.000 lei, durata de viață utilă 5 ani, metoda de amortizare degresivă, varianta AD1. Data punerii în funcțiune 25.03.N. Care este valoarea amortizării pentru exercițiul N?

a) 28.000 lei
b) 14.000 lei
c) 21.000 lei
d) 15.750 lei

6. Valoarea de intrare: 20.000 lei, valoarea reziduală: 2.000 lei, durata de viață utilă 10 ani, data punerii în funcțiune: 14.IX.N. La sfârşitul anului N + 1, valoarea reziduală este estimată la 1.500 lei, iar durata rămasă la 5 ani. Conform IAS16 „Imobilizări corporale", valoarea amortizării pentru anul N + 2 va fi :

a) 2.580 lei
b) 2.850 lei
c) 3.250 lei
d) 17.800 lei

7. Vânzarea unui mijloc de transport: valoarea de intrare: 30.000 lei, amortizarea cumulată: 12.000 lei, rezerva din reevaluare: 3.000 lei, prețul de vânzare: 15.000 lei (VF T.V.A.)

Rezultatul tranzacției :

a) profit 15.000 lei şi creştere de capital propriu 3.000 lei;
b) profit 3.000 lei şi creştere de capital permanent 18.000 lei;

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

c) profit 3.000 lei şi creştere de capital propriu 3.000 lei;
d) pierdere 3.000 lei şi creştere de capital propriu 3.000 lei.

8. La evaluarea imobilizărilor se constată :
1) valoarea de utilizare mai mare decât preţul net de vânzare;
2) valoarea contabilă netă mai mare decât valoarea de utilizare;
3) valoarea contabilă netă mai mică decât preţul net de vânzare;
4) valoarea recuperabilă mai mică decât valoarea de utilizare;
5) valoarea de utilizare mai mare decât valoarea contabilă netă.

Care din următoarele combinaţii evidenţiază că o imobilizare corporală este depreciată :
a) 2 şi 4
b) 2 şi 5
c) 4 şi 5
d) 1 şi 5

9. Aparat de măsură şi control constatat lipsă la inventariere: valoarea de intrare: 4.500 lei, amortizarea cumulată: 1.500 lei, valoarea actuală: 5.200 lei. Valoarea imputată angajatului :
a) 5.355 lei
b) 5.200 lei
c) 3.570 lei
d) 4.403 lei

10. Subvenţia pentru investiţii este de 40.000 lei, valoarea de intrare a utilajelor: 65.000 lei, durata de viaţă utilă: 10 ani, valoarea reziduală: 5.000 lei. Data punerii în funcţiune a utilajelor: 26.IX.N. Care este valoarea amortizării pentru exerciţiul financiar N şi cota parte din subvenţia pentru investiţii virată la veniturile din exploatare :
a) 6.000 şi 4.000
b) 1.500 şi 1.000
c) 1.620 şi 1.000
d) 1.620 şi 4.000

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.7. Răspunsuri la testele grilă:

1. d;
2. d;
3. d;
4. c;
5. d;
6. c;
7. d;
8. a;
9. d;
10. b.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL 4

CONTABILITATEA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

4.1. Delimitări și structuri privind stocurile
4.2. Evaluarea stocurilor și producției în curs de execuție
4.3. Contabilitatea stocurilor
4.4. Întrebări recapitulative
4.5. Teste grilă

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4.1. Delimitări și structuri privind stocurile

Stocurile și producția în curs de execuție sunt active circulante:

- deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;

- în curs de producție, în vederea unei vânzări în aceleași condiții ca și stocurile deținute pentru vânzare;

- sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

Definiția stocurilor potrivit IAS 2 „Stocuri" menționată mai sus pune în evidență, direct sau indirect, trei criterii în funcție de care acestea sunt clasificate și delimitate în contabilitatea financiară[1]: fizic, destinația și faza ciclului de exploatare.

După forma fizică și destinație, stocurile sunt grupate în următoarele structuri:

- *mărfurile* (stocuri cumpărate în vederea vânzării în aceeași stare și produsele finite predate spre vânzare magazinelor proprii);

- *materiile prime* (stocuri care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată);

- *materialele consumabile* (stocuri care participă sau ajută la procesul de producție sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;

- *materialele de natura obiectelor de inventar* (stocurile care nu îndeplinesc condițiile de valoare și/sau durată pentru a fi incluse în categoria imobilizărilor corporale; precum și bunurile asimilate acestora: echipamentul de protecție și de lucru, îmbrăcămintea specială, sculele, instrumentele, mecanismele, dispozitivele cu destinație specială și alte obiecte asimilate;

- *produsele* sub forma semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale:

---

[1] Ristea, M. ș.a., *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, București, 2005, p. 211.

BCU IAȘI CENTRALA UNIVERSITARĂ LIBRARY

- semifabricatele (stocuri al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție sau fază de fabricație și care se prelucrează în continuare în aceeași entitate sau se livrează terților ca semifabricate);
- produsele finite (stocuri care au parcurs integral fazele procesului de fabricație, nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, sunt recepționate din punct de vedere cantitativ și calitativ și predate în gestiune pentru a fi livrate terților;
- produsele reziduale (stocuri de natura rebuturilor, materialelor recuperabile și deșeurilor).

- *animalele și păsările* (animalele născute și cele tinere de orice fel, viței, miei, purcei, mânji etc. crescute și folosite pentru reproducție; animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate; animalele pentru producția de lână, lapte, blană, ouă și coloniile de albine);
- *ambalajele* (stocuri utilizate pentru păstrarea și transportul bunurilor);
- *producția în curs de execuție* (producția care nu a trecut prin toate stadiile sau fazele de prelucrare ale procesului tehnologic, produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime, lucrările și serviciile executate/prestate nefacturate).

Privite din punctul de vedere al destinației, stocurile pot fi grupate în următoarele categorii:

- stocuri destinate realizării obiectului de activitate al entității (materii prime, materiale și alte consumabile);
- stocuri rezultate din activitatea de exploatare a entității (produsele finite, semifabricatele și produsele reziduale);
- stocuri aflate în curs de execuție (produsele, lucrările și serviciile în curs de execuție);
- stocuri cumpărate și deținute pentru revânzare (mărfurile și alte proprietăți obținute pentru vânzare);
- stocuri aflate la terți pentru păstrare și/sau prelucrare (materii prime și materiale, produse, mărfuri, animale și păsări, ambalaje).

BCU MIRCEA CEL BĂTRÂN UNIVERSITY LIBRARY

4.2. Evaluarea stocurilor și producției în curs de execuție

Evaluarea stocurilor și producției în curs de execuție are efecte atât asupra rentabilității, cât și asupra datoriilor fiscale, respectiv, a impozitului pe profit.

Ca elemente de natura activelor circulante, stocurile sunt recunoscute în situațiile financiare, dacă îndeplinesc condițiile:

–există probabilitatea ca orice beneficiu economic viitor asociat stocului să intre în entitate;

–costul stocului este evaluat în mod credibil.

Stocurile recunoscute în bilanț, rezultă din tranzacții sau evenimente trecute (cumpărături și/sau obținute cu resurse proprii) și au un cost evaluat în mod credibil.

Recunoașterea stocurilor se realizează la intrarea în entitate și gestiune, iar derecunoașterea (anularea recunoașterii) la ieșirea din patrimoniu prin vânzare, cedare, lipsuri constatate la inventariere.

Stocurile ieșite din patrimoniu și/sau gestiune pentru consum sunt recunoscute simultan ca venituri și cheltuieli în funcție de natura acestora.

Conform Legii contabilității nr. 82/1991 republicată și a O.M.F.P. nr. 1752/2005, evaluarea stocurilor se face la intrarea și ieșirea din gestiune și/sau patrimoniu, la inventariere și închiderea exercițiului financiar.

La intrarea în patrimoniu sau *gestiune*, stocurile se evaluează și înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare (valoarea contabilă), care poate fi:

– *costul de achiziție* pentru stocurile cumpărate cu titlu oneros (prețul de cumpărare fără TVA, taxe nerecuperabile, cheltuieli de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției, TVA înscrisă în factura furnizorului, dacă cumpărătorul nu este plătitor de TVA, din care se deduc reducerile comerciale acordate de furnizor);

– *costul de producție* pentru stocurile obținute din producție proprie (cheltuielile directe: materii prime și materiale, salarii și contribuții aferente muncitorilor direct productivi și cota de cheltuieli indirecte de producție:

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

amortizări, salarii și contribuții aferente personalului auxiliar și de conducere ale secțiilor de producție).

– *valoarea justă* pentru stocurile obținute cu titlu gratuit (prețul estimat a fi obținut din vânzarea stocului, mai puțin costurile cedării);

– *valoarea de aport* pentru stocurile aduse ca aport la capitalul social, stabilită în urma evaluării.

La inventariere și închiderea exercițiului financiar, pentru stocurile se evaluează la *valoarea de inventar* sau valoarea realizabilă netă (prețul de vânzare estimat, mai puțin costurile pentru finalizare și cele necesare vânzării).

Valoarea realizabilă netă este determinată prin estimare, luând în considerare:

– scopul sau destinația stocurilor (de exemplu, stocurile care urmează a fi livrate în baza unor contracte ferme, valoarea realizabilă netă este egală cu prețul stabilit prin contract);

– deprecierea stocurilor care au suferit deteriorări, demodări, uzate moral, diminuat prețul de vânzare, sau au crescut costurile pentru finalizare și/sau vânzare. În aceste cazuri, valoarea realizabilă netă va fi mai mică decât costul stocurilor. În cazul materiilor prime și materialelor folosite pentru producția de bunuri, nu se diminuează valoarea sub cost, dacă se estimează că produsele finite obținute vor fi vândute la un preț mai mare sau egal cu costul acestora.

Dacă se estimează că produsele obținute vor avea un cost mai mare decât valoarea realizabilă netă, costul materiilor prime și materialelor se diminuează până la valoarea realizabilă netă.

Cu ocazia inventarierii și evaluării stocurilor, se stabilesc *diferențele cantitative*, plus sau minus între situația faptică determinată la inventariere și situația scriptică din contabilitate și *diferențele valorice*, plus sau minus între valoarea de inventar și valoarea de intrare.

În bilanțul contabil, stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea de inventar. Dacă valoarea de inventar este mai mare decât valoarea contabilă, stocurile sunt evidențiate la valoarea

BCU "ALEXANDRU IOAN CUZA" IAȘI LIBRARY

de intrare. În situația în care valoarea de inventar este mai mică decât valoarea de intrare, stocurile sunt evaluate în bilanț la valoarea de inventar, diferența fiind înregistrată în contabilitate ca o ajustare pentru deprecierea stocurilor.

La ieşirea din patrimoniu şi din gestiune pentru consum în procesul de producție, stocurile se evaluează şi se scad din patrimoniu sau gestiune la valoarea ce rezultă din aplicarea uneia din următoarele metode de evaluare:

– *metoda identificării specifice* (stocurile se scad din gestiune sau patrimoniu la valoarea lor de intrare);

– *metoda costului mediu ponderat* (se calculează media ponderată a costurilor unui element de stoc, periodic – la sfârşitul lunii, sau după fiecare recepție). Relația de calcul:

CMP = (Val. Stoc inițial + Val. Intrări) / (Cantitate stoc + Cantitate intrată)

Dacă CMP se calculează după fiecare intrare (recepție), se ia în calcul valoarea stocului precedent.

Valoarea ieşirilor de stocuri din patrimoniu sau gestiune (VE) se determină prin ponderea cantităților ieşite (QE) cu CMP.

(VE = CMP • QE)

- *metoda „prima intrare – prima ieşire" – FIFO –* (evaluarea ieşirilor de stocuri se face în ordinea în care au intrat, la costul fiecărui lot, stocul final fiind evaluat la costurile recente);

- *metoda „ultima intrare – prima ieşire" – LIFO –* (evaluarea ieşirilor de stocuri se face la costul ultimelor intrări, stocul final fiind evaluat la cele mai vechi costuri).

Exemplu: Evaluarea ieşirilor de materii prime pentru luna decembrie, exercițiul financiar N.

- stoc inițial:	1.XII.N	50 tone x 9 lei/tonă
- intrări luna decembrie:	2.XII.N	150 tone x 10 lei/tonă
	10.XII.N	200 tone x 8 lei/tonă
- ieşiri luna decembrie:	5.XII.N	200 tone
	14.XII.N	180 tone

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

$$CMP_{calculat\ lunar} = \frac{(50*9)+(150*10)+(200*8)}{50+150+200} = 8.875 \text{ lei/to}$$

CMP calculat lunar

Costul ieşirilor = 200 tone x 8,875 lei/tonă = 1.775 lei

180 tone x 8,875 lei/tonă = 1.597,5 lei

380 tone 3.372,5 lei

Stocul final = 20 tone x 8,875 lei/tonă = 177,5 lei

CMP calculat după fiecare intrare:

Intrare: 2.XII.N $CMP = \frac{(50*9)+(150*10)}{50+150} = 9,75$ lei/tonă

Costul ieşirii: 5.XII.N = 200 tone x 9,75 lei/tonă = 1.950 lei

Intrare 10.XII.N $CMP = \frac{0+(200*8)}{0+200} = 8$ lei/tonă

Costul ieşirii: 14.XII.N = 180 tone x 8 lei/tonă = 1.440 lei

Costul total al ieşirilor: 1950 + 1440 = 3.390 lei

Stocul final 20 tone x 8 lei/tonă 160 lei

- *metoda „primul intrat – primul ieşit" (FIFO)*
- ieşire: 5.XII.N : 50 tone x 9 lei/tonă = 450 lei

150 tone x 10 lei/tonă = 1.500 lei

200 tone 1.950 lei

- ieşire: 14.XII.N : 180 tone x 8 lei/tonă = 1.440 lei

Costul total ieşiri: 1950 + 1440 = 3.390 lei

Stoc final: 20 tone x 8 lei/tonă = 160 lei

- *metoda „ultimul intrat – primul ieşit" (LIFO)*

ieşire: 5.XII.N 150 tone x 10 lei/tonă = 1.500 lei

50 tone x 9 lei/tonă = 450 lei

200 tone 1.950 lei

ieşire: 14.XII.N 180 tone x 8 lei/tonă = 1.440 lei

Costul total ieşiri: 1950 + 1440 = 3.390 lei

Stoc final 20 tone x 8 lei/tonă 160 lei

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

La intrarea și ieșirea din patrimoniu sau din gestiune pentru consum, stocurile pot fi evaluate și la *costul standard* (costul evaluat la nivelurile normale ale consumurile de materii prime, materiale și manoperă, de eficiență și utilizare a capacităților de producție), în cazul obținerii stocurilor din producție proprie, sau media costurilor ultimelor achiziții, în situația stocurilor procurate cu titlu oneros.

Costul standard trebuie actualizat periodic, în funcție de condițiile existente pe piață.

Diferențele dintre costul standard și costul efectiv (de producție sau de achiziție) se înregistrează distinct în contabilitate, acestea fiind incluse/ deduse din cheltuielile aferente stocului pe măsura consumului productiv sau vânzării acestuia.

Pentru calculul diferențelor de costuri se utilizează un coeficient de repartizare (K), determinat ca raport între soldul inițial al diferențelor de preț (SI_{dp}) + diferențele de preț cumulate, aferente intrărilor în cursul anului (R_{dp}) și soldul inițial al stocurilor evaluate la costul standard (SI_{stoc}) + valoarea intrărilor cumulate de stocuri (RD_{stoc}) evaluate la costul standard:

$$K_s = \frac{SI_{d.p.(f./nf)} \pm R_{d.p.(f./nf)}}{SI_{stoc} + RD_{stoc}}$$

Acest coeficient se ponderează cu valoarea stocurilor ieșite la cost standard, valoarea obținută se include în cheltuielile stocului, dacă este nefavorabilă, sau diminuează cheltuielile, dacă este favorabilă.

(+) (−)

În unitățile de comerț, mărfurile se evaluează la *prețul cu amănuntul* pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă, cu marje de adaos comercial similare. Cheltuielile aferente stocurilor vândute (costul stocurilor) se calculează prin deducerea marjei luate din prețul de vânzare al stocurilor fără TVA.

Prețul cu amănuntul
Adaos comercial similar

BCU IASI UNIVERSITY LIBRARY

4.3. Contabilitatea stocurilor

4.3.1. Contabilitatea sintetică a stocurilor

Entitățile patrimoniale pot ține contabilitatea stocurilor, utilizând una din metodele:

a) metoda inventarului permanent (în contabilitate, se înregistrează toate operațiunile de intrări și ieșiri aferente fiecărei categorii de stocuri, fapt ce permite cunoașterea permanentă a situației stocurilor, atât valoric, cât și cantitativ);

b) metoda inventarului intermitent (constă în evaluarea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei). Conturile de stocuri se debitează la sfârșitul perioadei cu valoarea stocurilor constatate la inventariere și se creditează la începutul perioadei următoare prin includerea acestora în conturile de cheltuielile aferente stocurilor inventariate. Intrările de stocuri (recepția) din cursul perioadei se înregistrează direct în conturile de cheltuieli aferente stocurilor, iar ieșirile de stocuri se determină pe baza relației:

Ieșirile = stoc inițial + intrări – stoc final

4.3.1.1. Contabilitatea stocurilor de materii prime și materiale

A) Metoda inventarului permanent

Contabilitatea stocurilor de materii prime și materiale se realizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I: **301 „Materii prime“, 302 „Materiale consumabile“, 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar“ și 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“.**

Conturile 301, 302 și 303, după conținutul economic, sunt *conturi de active circulante materiale*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de activ*, care țin evidența existenței și mișcării materiilor prime, materialelor consumabile și obiectelor de inventar.

B.C.U. „M. EMINESCU“ IAȘI

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar intrate prin următoarele căi:
  - ➢ achiziţionate pe credit comercial de la furnizori (401, 408, 446)
  - ➢ achiziţionate de la furnizori cu decontarea dintr-un avans de trezorerie (542);
  - ➢ achiziţionate de la furnizori cu decontarea imediată în numerar (5311, 5314);
  - ➢ semifabricate şi produse finite consumate cu materii prime şi materiale în aceeaşi entitate (341, 345);
  - ➢ aport în natură la capitalul social (456);
  - ➢ aduse de la terţi (351, 401);
  - ➢ primite de la societăţile din cadrul grupului (4511) sau din cadrul entităţii (481, 482);
  - ➢ primite gratuit (7582);
  - ➢ plusuri la inventar (601, 602, 603).

În *credit,* se înregistrează:

- valoarea materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar ieşite pe următoarele căi:
  - ➢ consumate în procesul de producţie sau constatate lipsă la inventar (601, 602, 603);
  - ➢ scoase din folosinţă (601, 711);
  - ➢ donate (6582);
  - ➢ pierderi din calamităţi (671);
  - ➢ vânzări fără prelucrare (371);
  - ➢ retragerea aportului la capital (456);
  - ➢ trimise spre prelucrare sau în custodie la terţi (351);
  - ➢ livrate societăţilor din cadrul grupului (4511) sau din cadrul entităţii (481, 482).

Soldul debitor reprezintă valoarea materiilor prime şi materialelor aflate în stoc.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale"

După conținutul economic, este un *cont rectificativ al valorii de înregistrare* a materiilor prime și materialelor, iar după funcția contabilă, este un *cont bifuncțional*, care ține evidența diferențelor de preț nefavorabile (în plus) sau favorabile (în minus) dintre costul de achiziție și prețul standard aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar.

În *debit*, se înregistrează:

➢ diferențele de preț nefavorabile aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar intrate în gestiune (401, 542) și diferențele favorabile aferente stocurilor date în consum (601, 602, 603).

În *credit*, se înregistrează:

➢ diferențele de preț aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar ieșite din gestiune (601, 602, 603).

Soldul debitor al contului reprezintă diferențele de preț nefavorabile, iar soldul creditor, diferențele favorabile aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate în gestiune.

Normele legale recomandă calcularea distinctă a diferențelor de preț aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar. De aceea, este oportună *detalierea contului 308* „Diferențe de preț la materii prime și materiale" pe conturi sintetice de gradul II.

Materialele de natura obiectelor de inventar date în folosință se păstrează în evidența extrabilanțieră cu ajutorul contului **8035 „Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință"** până în momentul ieșirii acestora din uz prin casare, vânzare, donație etc.

Exemple:

a1) Evaluarea stocurilor se face la costul de achiziție

- stoc inițial de materii prime: 100 buc., cost achiziție: 12 lei/buc.;

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

10,24

- factura 500 buc., preț de cumpărare: 10 lei/buc., cheltuieli de transport incluse în factură: 120 lei;
- consum de materii prime: 560 buc. (evaluarea la ieșire se face după metoda LIFO).

a.1.1.) recepția corespunde cu factura:

- recepția stocului de materii prime:

6.092,80 / 5.120,00	% / 301 Materii prime	=	401 Furnizori	6.092,80
972,80	4426 TVA deductibilă			

- consumul de materii prime:

500 buc.	x	10,24 lei/buc.	=	5.120 lei
60 buc.	x	12 lei/buc.	=	720 lei
Total				5.840 lei

5.840	601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	5.840

- plata facturii:

6.092,80	401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	6.092,80

Dacă entitatea nu este plătitoare de TVA, valoarea acesteia se include în costul de achiziție.

a.1.2.) recepția este mai mică decât factura (rezultă o lipsă constatată la recepție, aceasta se analizează și se înregistrează în contabilitate în funcție de natura ei).

8.10,24 6582 + 461

- lipsa constatată este de 8 buc. și se datorează cărăușului:

6.190,28 / 5.038,08	% / 301 Materii prime	=	% / 401 Furnizori	6.190,28 / 6.092,80
+ 97,48	461 Debitori diverși		7581 Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități	81,92

461 = 7588 / 4427

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

972,80	4426 TVA deductibilă	4427 TVA colectată	15,56
81,92	6581 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi		

- lipsa constatată se încadrează în limita normelor de perisabilităţi pe timpul transportului:

6.092,80	%	=	401 Furnizori	6.092,80
5.038,08	301 Materii prime			
81,92	601 Cheltuieli cu materiile prime			
972,80	4426 TVA deductibilă			

- lipsa constatată se datorează delegatului entităţii, preţul cu amănuntul inclusiv TVA 14 lei/buc.:

6.204,85	%	=	%	6.204,85
5.038,08	301 Materii prime		401 Furnizori	6.092,80
112,05	4282 Alte creanţe în legătură cu personalul		7581 Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi	94,16
972,80	4426 TVA deductibilă		4427 TVA colectată	17,89
81,92	6581 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi			

a.1.3.) recepţia este mai mare decât factura (plusul constatat se preia în gestiune şi patrimoniu, dacă entitatea are nevoie de acest stoc, sau se preia în custodie, dacă entitatea nu are nevoie de stocul constatat plus la recepţie).

a) - entitatea are nevoie de stocul constatat plus la recepţie 10 buc.

- *recepţia:*

6.214,66	%	=	%	6.214,66
5.222,40	301 Materii prime		401 Furnizori	6.092,80

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

972,80	4426 TVA deductibilă		408 Furnizori facturi nesosite	121,86
19,46	4428 TVA neexigibilă			

- primirea facturii de la furnizor pentru stocul constatat plus la recepție:

141,32	%	=	%	141,32
121,86	408 Furnizori facturi nesosite		401 Furnizori	121,86
19,46	4426 TVA deductibilă		4428 TVA neexigibilă	19,46

b) - entitatea nu are nevoie de stocul constatat plus la recepție (stocul este preluat în custodie):

6.092,80	%	=	401	6.092,80
5120	301 Materii prime		Furnizori	
972,80	4426 TVA deductibilă			

Debit cont 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie" 1.024 lei (10 buc. x 10,24 lei/buc.).

a2) Evaluarea stocurilor de materii prime se face la costul standard.

Stoc inițial: 100 buc., cost standard: 10 lei/buc., cost efectiv de achiziție: 12 lei/buc.

Recepție stocuri de la furnizori:

Furnizor „A" – 300 buc., cost efectiv de achiziție: 13 lei/buc.

Furnizor „B" – 700 buc., cost efectiv de achiziție: 7 lei/buc.

Consum de materii prime: 900 buc.

Situația inițială:

D	301	C
1000	|	

D	308	C
200	|	

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Recepția stocurilor de furnizori:

Furnizor „A"

4.641	%	=	401	4.641
3.000	301		Furnizori	
	Materii prime			
900	308			
	Diferențe de preț la materii prime și materiale			
741	4426			
	TVA deductibilă			

Furnizor „B"

7.931	%	=	%	7.931
7.000	301		401	5.831
	Materii prime		Furnizori	
931	4426		308	2.100
	TVA deductibilă		Diferențe de preț la materii prime și materiale	

Consumul de materii prime 9.000 lei (900 buc. x 10 lei/buc.):

9.000	601	=	301	9.000
	Cheltuieli cu materiile prime		Materii prime	

Diferențele de preț (costuri) aferente materiilor prime date în consum:

$$k = \frac{+200 + 900 - 2100}{1000 + 3000 + 7000} = \frac{(-)1000}{11000} = 0{,}0909$$

0,0909 x 9.000 lei = 818,1 lei (diferențele de preț fiind favorabile, cheltuielile cu materiile se reduc):

818,10	308	=	601	818,10
	Diferențe de preț la materii prime și materiale		Cheltuieli cu materiile prime	

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

La sfârșitul perioadei de gestiune, situația stocurilor de materii prime se prezintă astfel:

D	301		C
(SI)	1000	9000	
	3000		
	7000		
(RD)	10.000	9000	(RC)
(TSD)	11.000	9000	(TSC)
		2000	(SFD)

D	308		C
(SI)	200	2100	
	900		
	818,1		
(RD)	1718,1	2100	(RC)
(TSD)	1918,1	2100	(TSC)
(SFC)	181,9		

D	601		C
(RD)	9000	818,1	(RC)
		8.181,9	(SFD)

În bilanțul contabil (dacă situația se prezintă la 31.XII.N), materiile prime sunt evaluate la costul efectiv de achiziție de 818,1 lei (2000 – 181,9).

B) Metoda inventarului intermitent

Stoc inițial, luna N (stoc final luna N – 1) 20 kg x 10 lei/kg, cost de achiziție.

Recepția stocuri de materiale auxiliare, luna N, 100 kg, costul de achiziție 12 lei/kg.

Inventar: 30.N: 5 kg.

- la 01.N, preluarea stocului inventariat la sfârșitul lunii N – 1, 200 lei:

200	6021	=	3021	200
	Cheltuieli cu materialele auxiliare		Materiale auxiliare	

- recepția stocurilor în luna N:

1.428	%	=	401	1.428
1.200	6021			
	Cheltuieli cu materialele auxiliare		Furnizori	
228	4426			
	TVA deductibilă			

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- inventar 30 N:

60	3021	=	6021	60
5x12	Materiale auxiliare		Cheltuieli cu materialele auxiliare	

Consumul de stocuri (C) pentru luna N, se determină pe baza relației: C = S1 + I – SF = 200 + 1.200 – 60 = 1.340 lei. Acesta rezultă şi din situația contului 6021 „Cheltuieli cu materialele auxiliare“ la sfârşitul lunii N:

D	6021	C
(SI) 200		60 (SF)
(I) 1.200		60 (RC)
Tsd 1400		1.340 (SFD) TSC

- preluarea pe cheltuieli la începutul lunii N + 1, a stocului inventariat la 30 N.

60	6021	=	3021	60
	Materiale auxiliare		Cheltuieli cu materiale auxiliare	

4.3.1.2. Contabilitatea obiectelor de inventar

În această structură de patrimoniu, se includ bunurile economice care nu îndeplinesc cumulativ condițiile: durata de utilizare mai mare de un an şi valoarea de intrare mai mare decât limita stabilită legal, inclusiv echipamentele de protecție şi de lucru.

Valoarea de intrare a obiectelor de inventar poate fi inclusă integral în cheltuielile de exploatare în momentul dării în folosință a acestora, dacă aceasta nu influențează semnificativ costurile, sau poate fi eşalonată pe mai multe perioade, dacă valoarea de intrare este relativ mare şi influențează substanțial costurile în momentul dării în folosință.

Echipamentul de protecție se suportă integral de entitate, iar echipamentul de lucru se suportă 50 % din valoarea de intrare de entitate şi 50 % de angajații cărora li se acordă acest echipament. Darea în folosință a echipamentului de lucru este considerată o operație de vânzare cu discount de 50 %. La partea suportată de angajați se calculează şi TVA.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Exemplu: Achiziție și dare în folosință a obiectelor de inventar, cu eșalonarea valorii de intrare pe o perioadă de 10 luni. Evaluarea la intrarea în patrimoniu și ieșirea din gestiune se face la costul de achiziție, valoarea de intrare: 12.000 lei, din care: obiecte de inventar: 7.000 lei, echipament de protecție: 3.000 lei și echipament de lucru: 2.000 lei.

- recepția obiectelor de inventar:

14.280	%	=	401	14.280
12.000	303		Furnizori	
	Materiale de natura obiectelor de inventar			
2.280	4426			
	TVA deductibilă			

- darea în folosință:

14.470	%	=	%	14.470
11.000	471		401	14.280
	Cheltuieli înregistrate în avans		Furnizori	
2.280	4426		4427	190
	TVA deductibilă		TVA colectată	
1.190	4282			
	Alte creanțe în legătură cu personalul			

- cota din cheltuielile înregistrate în avans aferente primei luni (11.000 / 10 luni).

1.100	603	=	471	1.100
	Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar		Cheltuieli înregistrate în avans	

- încasarea sumei datorată de angajați:

1.190	5311	=	4282	1.190
	Casa în lei		Alte creanțe în legătură cu personalul	

Obiectele de inventar date în folosință se urmăresc și extracontabil prin înregistrarea acestora în debitul contului; 8035 „Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință".

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

La scoaterea din folosință a obiectelor de inventar, se recuperează, de regulă, piese de schimb şi materiale diverse. Acestea se evaluează la prețul posibil de valorificare şi se înregistrează în contabilitate ca un venit din exploatare.

Exemplu: Valoarea materialelor diverse recepționate la scoaterea din folosință a obiectelor de inventar 1530 lei

1.530	3028 Alte materiale consumabile	=	7588 Alte venituri din exploatare	1.530

Obiectele de inventar pot fi obținute şi în cadrul entității (cu resurse proprii). Evaluarea, în acest caz, se face la costul de producție.

Exemplu: Costul de producție: 500 lei.

- recepția obiectelor de inventar (considerate produse finite):

500	345 Produse finite	=	711 Variația stocurilor	500

- transferul produselor finite la obiecte de inventar:

500	303 Materiale de natura obiectelor de inventar	=	345 Produse finite	500

- darea în folosință:

500	711 Variația stocurilor	=	303 Materiale de natura obiectelor de inventar	500

sau

- recepția obiectelor de inventar (considerate inițial produse finite):

500	345 Produse finite	=	711 Variația stocurilor	500

- transferul produselor finite la obiecte de inventar:

1.000	%	=	%	1.000
500	711 Variația stocurilor		345 Produse finite	500
500	303 Materiale de natura obiectelor de inventar		701 Venituri din vânzarea produselor finite	500

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- darea în folosință:

500	603 Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar	=	303 Materiale de natura obiectelor de inventar	500

4.3.1.3. Alte operațiuni privind stocurile de materii prime și materiale

În activitatea de exploatare a entității, au loc și operațiuni privind lipsurile și plusurile de stocuri constatate cu ocazia inventarierii, vânzări de stocuri de materii prime și materiale, cedări cu titlu gratuit, participare la capitalul altor entități și altele.

Aceste operațiuni se înregistrează în contabilitate în funcție de natura lor și implicațiile fiscale, astfel:

- *lipsurile constatate la inventariere* pot fi: imputabile și neimputabile. Lipsurile datorate gestionarilor se recuperează de la aceștia, la prețul cu amănuntul, inclusiv cu TVA.

Exemple:

1) Lipsă de piese de schimb, valoarea de intrare: 1.130 lei, prețul cu amănuntul, inclusiv TVA: 1.500 lei.

- ieșirea din gestiune și patrimoniu:

1.130	6581 Despăgubiri, amenzi și penalități	=	3024 Piese de schimb	1.130

- imputarea:

1.500	4282 Alte creanțe în legătură cu personalul	=	% 7581 Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități	1.500 1.261
			4.427 TVA colectată	239

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2) Lipsă de combustibili neimputabilă, valoarea de intrare: 40 lei.

47,6	%	=	%	47,6
40	6022		3022	40
	Cheltuieli privind combustibilul		Combustibili	
7,6	635		4427	7,6
	Alte taxe, impozite şi vărsăminte asimilate		TVA colectată	

3) Lipsă de materii prime datorată unei calamităţi naturale, valoarea de intrare: materii prime 315 lei, materiale consumabile: 113 lei.

428	671	=	%	428
	Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare		301	315
			Materii prime	
			302	113
			Materiale consumabile	

4) donaţii de furaje, valoarea de intrare: 1450 lei:

1.725,5	%	=	%	1.725,5
1.450	6582		3026	1.450
	Donaţii şi subvenţii acordate		Furaje	
275,5	635		4427	275,5
	Alte taxe, impozite şi vărsăminte asimilate		TVA colectată	

5) plus de materii prime constatat la inventarierea gestiunii, valoarea contabilă: 83 lei:

83	301	=	601	83
	Materii prime		Cheltuieli cu materiile prime	

6) vânzare de materiale auxiliare, valoarea contabilă: 85 lei, preţul de vânzare fără T.V.A.: 100 lei.

204	%	=	%	204
85	371		3021	85
	Mărfuri		Materiale auxiliare	
85	607		707	100
	Cheltuieli privind mărfurile		Venituri din vânzarea mărfurilor	

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

19	4111 Clienți	4427 TVA colectată	19

4.3.1.4. Contabilitatea stocurilor de produse şi producție în curs de execuție

a) Stocurile de produse:

Produsele sunt active circulante de natura semifabricatelor, produselor finite şi produselor reziduale. Se obțin din procesul de producție şi se evaluează la costul de producție.

Costul de producție cuprinde cheltuielile directe aferente producției: materii prime şi materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă şi alte cheltuieli directe de producție, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producție alocată, în mod rațional, ca fiind legată de obținerea produselor. Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera şi alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv, personalul însărcinat cu supravegherea, precum şi regiile corespunzătoare.

La intrarea în patrimoniu (la recepție), semifabricatele şi produsele finite sunt evaluate la costul normat sau standard, determinat anticipat pe baza nivelurilor normale ale cheltuielilor cu materiile prime, materialele, manopera, eficienței şi capacității de producție.

Diferențele dintre costul normat sau standard calculat anticipat şi folosit la evaluarea produselor şi costul efectiv al acestora, determinat după fabricarea produselor sau prestarea serviciilor se înregistrează distinct în contabilitate, ele fiind incluse sau deduse din costul normat sau standard (diferențele în plus se adaugă la costul normat, iar cele în minus se scad din acesta), produsele finite şi semifabricatelor fiind evaluate în bilanț la costul efectiv de producție.

Diferențele de preț se înregistrează proporțional, atât asupra produselor finite şi semifabricatelor ieşite din gestiune, cât şi asupra celor rămase în stoc.

BCU "ASCENDAL UNIVERSITY" LIBRARY

La fel ca şi la stocurile de materii prime şi materiale, contabilitatea sintetică a produselor se poate realiza prin metoda inventarului permanent sau inventarului intermitent.

Contabilitatea produselor se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 34 „Produse“**, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: **341 „Semifabricate“; 345 „Produse finite“; 346 „Produse reziduale“; 348 „Diferenţe de preţ la produse“.**

a) în cazul utilizării inventarului permanent:

Contul 341 „Semifabricate“

Contul 345 „Produse finite“

Contul 346 „Produse reziduale“

După conţinutul economic, sunt *conturi de active circulante materiale*, iar după funcţia contabilă, sunt *conturi de activ*, care ţin evidenţa existenţei şi mişcării semifabricatelor, produselor finite şi produselor reziduale.

În *debit,* se înregistrează:

- costul de producţie al produselor obţinute din producţie proprie (711);
- plusurile de produse constatate la inventariere (711);
- valoarea produselor aduse de la terţi (354);
- costul de producţie al semifabricatelor primite de la societăţile din cadrul grupului (4511) sau din cadrul entităţii (481, 482).

În *credit*, se înregistrează:

- costul de producţie al produselor ieşite pe următoarele căi:
  - vândute (711);
  - donate (6582);
  - pierderi din calamităţi (671);
  - transferate la magazinele proprii de desfacere (371);
  - lipsuri de produse constatate la inventariere (711);
  - trimise la terţi (354);
  - cuvenite acţionarilor, asociaţilor sau entităţilor prestatoare, ca plată în natură, potrivit prevederilor contractuale (401, 462);
  - acordate salariaţilor, ca plată în natură (421);
  - reţinute şi consumate în aceeaşi entitate (301, 302, 303).

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

• Costul de producție al semifabricatelor livrate entităților din cadrul grupului (4511) sau din cadrul entității (481, 482).

Soldul debitor reprezintă valoarea la cost de producție a semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale existente în stoc.

Contul 348 „Diferențe de preț la produse"

După conținutul economic, este *un cont rectificativ al valorii de înregistrare a produselor*, iar după funcția contabilă, este *un cont bifuncțional*, care ține evidența diferențelor de preț nefavorabile (în plus) sau favorabile (în minus) dintre costul de producție și prețul standard al produselor.

În *debit*, se înregistrează:

➢ diferențele de preț nefavorabile aferente produselor intrate în gestiune din producție proprie (711) și diferențele favorabile aferente produselor ieșite din gestiun (711).

În *credit,* se înregistrează:

➢ diferențele de preț nefavorabile aferente produselor ieșite din gestiune (711) și diferențele favorabile aferente produselor recepționate (711).

Soldul debitor al contului reprezintă diferențele de preț aferente produselor aflate în gestiune, iar soldul creditor, diferențele favorabile produselor aflate în stoc.

Este recomandabilă calcularea distinctă a diferențelor de preț aferente semifabricatelor și produselor finite și produselor reziduale, prin *detalierea contului 348* „Diferențe de preț la produse" pe conturi sintetice de gradul II.

Contul 711 „Variația stocurilor"

Se creditează cu costul de producție sau cu prețul standard al produselor și producției neterminate obținute și cu diferențele de preț nefavorabile aferente.

Se debitează cu costul de producție sau cu prețul standard al produselor sau producției neterminate ieșite din gestiune și cu diferențele de preț favorabile aferente.

Rulajul creditor reprezintă costul de producție al producției obținute în cursul perioadei.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

Rulajul debitor reprezintă costul de producție al producției ieșite în cursul perioadei.

Soldul final creditor reprezintă variația în plus (creșterea) a stocului de produse față de începutul perioadei.

Soldul final debitor reprezintă variația în minus (diminuarea) stocului de produse față de începutul perioadei.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea operațiilor privind produsele: **701 „Venituri din vânzarea produselor finite", 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor", 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale".**

Exemplu:

1) Metoda inventarului permanent:

a) Produse recepționate:

- produse finite – cost normat: 45.500 lei;
- semifabricate – cost normat: 15.500 lei;
- produse reziduale – preț de valorificare estimat: 500 lei.

b) Produse valorificate:

Produsele finite sunt livrate clienților interni și externi, proporția – clienți interni 60 %, prețul de vânzare fără TVA 30.000 lei, clienți externi 40 %, prețul de vânzare 10.000 € (1 € = 3,3 lei).

Semifabricatele se realizează prin livrare – clienți interni 50 % și consum intern 50 %, prețul de vânzare, fără T.V.A.: 9.000 lei.

Produsele reziduale se valorifică prin vânzare directă (încasare în numerar) prețul obținut 600 lei, valoare fără T.V.A.

c) Costurile efective, determinate la sfârșitul perioadei:

- produse finite – 40.500 lei;
- semifabricate – 16.500 lei.

- recepția produselor (evaluate la costul normat):

61.500	%	=	711	61.500
45.500	345		Variația stocurilor	
	Produse finite			
15.500	341			
	Semifabricate			

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

500	346 Produse reziduale			

- facturarea produselor finite (intern + export):

68.700	4111 Clienți	=	% 701 Venituri din vânzarea produselor finite	68.700 63.000
			4427 TVA colectată	5.700

- livrarea şi consumul intern de semifabricate:

18.460	%	=	%	18.460
7.750	711 Variația stocurilor		341 Semifabricate	7.750
10.710	4111 Clienți		702 Venituri din vânzarea semifabricatelor	9.000
			4427 TVA colectată	1.710

- vânzarea produselor reziduale:

714	5311 Casa în lei	=	% 703 Venituri din vânzarea produselor reziduale	714 600
			4427 TVA colectată	114

- diferențele de costuri:
  - produse finite: 5.000 lei, favorabile (45.500 – 40.500)
  - semifabricate: 1.000 lei, nefavorabile (15.500 – 16.500)

  diferență favorabilă: 4.000 lei

4.000	711 Variația stocurilor	=	348 Diferențe de preț la produse	4.000

- încasarea produselor finite şi semifabricatelor (1 € = 3,5 lei):

81.410	%	=	%	81.410
46.410	5121 Conturi la bănci în lei		4111 Clienți	79.410

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

35.000 (10.000 € x 3,5 lei)	5124	765	2.000 (10.000 € x 0,2 lei)
	Conturi la bănci în valută	Venituri din diferențe de curs valutar	

- descărcarea gestiunii (la sfârşitul lunii) cu produsele finite, semifabricatele şi produsele reziduale ieşite din patrimoniu prin vânzare:

53.750	%	=	%	53.750
49.750	711		345	45.500
	Variația stocurilor		Produse finite	
4.000	348		341	7.750
	Diferențe de preț la produse		Semifabricate	
			346	500
			Produse reziduale	

La sfârşitul lunii, conturile de stocuri: „341", „345", „348" şi „711" nu prezintă sold.

D	341		C
	15500	7750	
		7750	
(RD)	15500	15500	(RC)

D	345		C
	45500	45500	

D	346		C
	500	500	

D	711		C
	7750	61500	
	4000		
	49750		
(RD)	61500	61500	(RC)

2) Metoda inventarului intermitent:

După această metodă, conturile de produse şi variația stocurilor se folosesc numai la sfârşitul şi începutul perioadei, pentru a înregistra rezultatul inventarului.

Produsele obținute se vând pe măsura obținerii, fără a fi predate în gestiune.

Această metodă se aplică la entitățile economice mici şi mijlocii.

Exemplu: Produse finite obținute şi vândute în cursul perioadei N-1 12.000 lei, valoare fără T.V.A., inventar la sfârşitul perioadei N-1, 700 lei;

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

produse obținute și vândute în cursul perioadei N: 15.000 lei, inventar la sfârșitul perioadei N: 400 lei.

În perioada (luna) N-1:

- obținerea și vânzarea produselor finite:

14.280	5311	=	%	14.280
	Casa în lei		701	12.000
	și/sau		Venituri din vânzarea produselor finite	
	(4111)		4427	2.280
	Clienți		TVA colectată	

- inventar, sfârșitul lunii N-1:

700	345	=	711	700
	Produse finite		Variația stocurilor	

- închiderea conturilor de venituri la sfârșitul lunii N-1:

12.700	%	=	121	12.700
12.000	701		Profit sau pierderi	
	Venituri din vânzarea produselor finite			
700	711			
	Variația stocurilor			

- prelucrarea produselor finite (destocarea) la începutul lunii N:

700	711	=	345	700
	Variația stocurilor		Produse finite	

- obținerea și vânzarea produselor finite în luna N:

17.850	5311	=	%	17.850
	Casa în lei		701	15.000
	și/sau		Venituri din vânzarea produselor finite	
	(4111)		4427	2.850
	Clienți		TVA colectată	

- inventar, sfârșitul lunii N:

400	345	=	711	400
	Produse finite		Variația stocurilor	

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	711	C
(RD) 700	400	(RC)
	300	(SFD)

- închiderea conturilor de venituri:

300	121	=	711	300
	Profit sau pierdere		Variația stocurilor	
15.000	701		121	15.000
	Venituri din vânzarea produselor finite		Profit sau pierdere	

Dacă entitatea folosește metoda inventarului permanent și produsele recepționate nu sunt valorificate în totalitate, diferențele de preț favorabile (în minus) sau nefavorabile (în plus) se repartizează asupra stocurilor ieșite și a celor existente în gestiune, utilizând un coeficient de repartizare (K 348).

$$K_{348} = \frac{SI_{d.p.(f./nf)} \pm R_{d.p.(f./nf)}}{SI_{stoc} + RD_{stoc}}$$

Coeficientul obținut se ponderează cu rulajul creditor al contului de stoc (345 și/sau 341), suma rezultată reprezentând diferențele de preț care se înregistrează în contabilitate, după modelul:

Natura diferențelor de preț	Situația stocurilor	Înregistrarea în contabilitate
favorabile (în minus)	livrate	348 = 711
	în gestiune	348 = 345
		348 = 341
nefavorabile (în plus)	livrate	711 = 348
	în gestiune	345 = 348
		341 = 348

În activitatea de exploatare a entității, au loc și alte operațiuni legate de gestiunea produselor, cum sunt:

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Natura operațiunii	Înregistrarea în contabilitate			
Plusuri de produse constatate la inventariere	345 (341)	=	711	75
Lipsuri de produse constatate la inventariere (imputabile și neimputabile)	711	=	%	21
			345	15
			341	4
			346	2
Acordarea de produse angajaților ca plată în natură a drepturilor salariale	%	=	%	
	421		345	1000
	635		4427	190
	sau			
	%		%	
	711		345	1000
	421		701	1000
	635		4427	190
Lipsuri neimputabile	%	=	%	
	711		345	50
	635		4427	9,5
Transferul de produse finite în magazinul propriu cu amănuntul	371	=	345	200
	sau			
	%	=	%	
	711		345	200
	371	=	701	200
Lipsuri de produse datorate calamităților naturale	671	=	%	485
			345	400
			341	80
			346	5
Cedări de produse cu titlu gratuit	6582	=	%	12
			345	7
			341	2
			346	3

Producția în curs execuție:

La sfârșitul fiecărei perioade de gestiune, producția în curs de execuție (produse în curs de execuție și lucrările sau serviciile în curs de execuție) se evaluează fie prin inventariere sau prin metoda contabilă (prelucrarea soldului debitor al contului 933 **„Costul producției în curs de execuție“**, din contabilitatea analitică sau de gestiune).

BCU IASI CENTRUL UNIVERSITAR LIBRARY

Contabilitatea producției în curs de execuție se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 33 „Producția în curs de execuție"**, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- **331 „Produse în curs de execuție"**
- **332 „Lucrări și servicii în curs de execuție"**

După conținutul economic, sunt *conturi de active circulante materiale*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de activ*, care țin evidența produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei.

În *debit,* se înregistrează:

➢ valoarea la cost de producție a produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei (711).

În *credit,* se înregistrează:

➢ scăderea din gestiune a produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente la începutul perioadei următoare (711).

Soldul debitor reprezintă valoarea la cost de producție a produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei.

Pentru a facilita înțelegerea fluxurilor de înregistrări contabile privind produsele și producția în curs de execuție este necesară cunoașterea modului de funcționare a contului bifuncțional 711 „Variația stocurilor".

Exemplu: La inventarierea producției în curs de execuție, la sfârșitul perioadei de gestiune N-1 din secțiile principale de producție, se constată produse în curs de execuție evaluate la costul efectiv 14.800 lei și servicii prestate, dar nefacturate: 1.580 lei.

- înregistrarea producției în curs de execuție:

16.380	%	=	711	16.380
14.800	331		Variația stocurilor	
	Produse în curs de execuție			
1.580	332			
	Lucrări și servicii în curs de execuție			

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

închiderea contului „711" la sfârşitul perioadei N-1:

16.380	711	=	121	16.380
	Variaţia stocurilor		Profit sau pierderi	

- stornarea producţiei în curs de execuţie la începutul perioadei N

16.380	711	=	%	16.380
	Variaţia stocurilor		331	14.800
			Produse în curs de execuţie	
			332	
			Lucrări şi servicii în curs de execuţie	1.580

- inventarierea şi înregistrarea producţiei în curs de execuţie la sfârşitul perioadei N, produse în curs de execuţie: 10.200 lei şi servicii prestate, dar nefacturate: 800 lei.

11.000	%	=	711	11.000
10.200	331		Variaţia stocurilor	
	Produse în curs de execuţie			
800	332			
	Lucrări şi servicii în curs de execuţie			

Stabilirea situaţiei contului „711" la sfârşitul perioadei N.

D	711		C
(RD)	16380	11000	(RC)
		5380	(SFC)

5.380	121	=	711	5.380
	Profit sau pierdere		Variaţia stocurilor	

La începutul perioadei de gestiune N+1, se stornează producţia în curs de execuţie înregistrată la sfârşitul perioadei N.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

11.000	711 Variația stocurilor	=	% 331 Produse în curs de execuție 332 Lucrări și servicii în curs de execuție	11.000 10.200 800

4.3.1.5. Stocurile de animale și păsări

În această structură de patrimoniu, se includ:

- animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, miei, purcei, mânji și altele) crescute și folosite pentru reproducție;
- animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate;
- coloniile de albine;
- animalele și păsările pentru producție (lână, lapte, blană, ouă).

Evaluarea acestor stocuri se face similar stocurilor destinate consumului pentru producție (materii prime și materiale) pentru cele achiziționate cu titlu oneros, respectiv, costul de achiziție și similar produselor finite pentru cele obținute cu resurse proprii, respectiv, costul de producție.

Ca o intrare în patrimoniu din producția proprie se înregistrează și sporul de creștere în greutate, evaluat la costul de producție.

Contabilitatea sintetică a animalelor se realizează cu ajutorul **grupei 36 „Animale"**, care cuprinde conturile:

- **361 „Animale și păsări"**
- **368 „Diferențe de preț la animale și păsări"**

Contul 361 „Animale și păsări"

După conținutul economic, este *un cont de active circulante materiale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența următoarelor categorii de animale: animale tinere, la îngrășat, de producție, păsările, coloniile de albine.

În *debit*, se înregistrează:

➢ costul de producție al animalelor obținute din producție proprie, sporurile în greutate, plusurile de inventar (711);

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

- valoarea animalelor achiziționate de la terți (401, 408, 542);
- valoarea animalelor aduse de la terți (356);
- valoarea animalelor primite de la unitate sau subunități (481, 482);
- valoarea animalelor primite gratuit (7582).

În *credit,* se înregistrează:

- valoarea animalelor vândute, sacrificate, constatate în minus la inventariere (371, 606, 711);
- valoarea animalelor donate (6582);
- valoarea pierderilor din calamități (671);
- valoarea animalelor trimise la terți (356).

Soldul debitor reprezintă valoarea animalelor de natura stocurilor existente în patrimoniu.

Contul 368 „Diferențe de preț la animale și păsări"

După conținutul economic, este *un cont rectificativ al valorii de înregistrare a animalelor și păsărilor*, iar după funcția contabilă, este *un cont opțional*, care ține evidența diferențelor de preț nefavorabile (în plus) sau favorabile (în minus) dintre costul de producție sau achiziție și prețul standard al animalelor și păsărilor de natura stocurilor.

În *debit*, se înregistrează:

- diferențele de preț nefavorabile aferente animalelor și păsărilor intrate în gestiune din producție proprie (711) sau achiziționate de la terți (401, 408, 542) și diferențele favorabile aferente stocurilor ieșite din gestiune sau patrimoniu (606).

În *credit,* se înregistrează:

- diferențele de preț nefavorabile aferente animalelor și păsărilor ieșite din gestiune (606, 711) și diferențele favorabile aferente stocurilor intrate în gestiune (401, 408, 542, 711).

Soldul debitor al contului reprezintă diferențele de preț nefavorabile aferente animalelor și păsărilor aflate în gestiune, în soldul creditor, diferențele favorabile.

Alt cont specific, utilizat pentru înregistrarea operațiilor privind animalele este **606 „Cheltuieli privind animalele și păsările"**.

BCU CLUJ / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Exemplu: Animale şi păsări achiziţionate cu titlu oneros, preţ de cumpărare: 49.000 lei, cheltuieli de transport: 1.000 lei, sporul de creştere în greutate; costul normat: 35.000 lei, costul efectiv: 32.000 lei.

Animalele şi păsările sunt valorificate prin vânzare, ca animale şi păsări vii, preţul de vânzare fără T.V.A.: 90.000 lei.

- recepţia animalelor şi păsărilor:

59.500	%	=	401	59.500
50.000	361		Furnizori	
	Animale şi păsări			
9.500	4426			
	TVA deductibilă			

- sporul de creştere în greutate (costul normat: 35.000 lei):

35.000	361	=	711	35.000
	Animale şi păsări		Variaţia stocurilor	

- vânzarea ca animale şi păsări vii:

107.100	4111	=	%	107.100
	Clienţi		701	90.000
			Venituri din vânzarea produselor finite	
			4427	17.100
			TVA colectată	

- diferenţele de costuri aferente sporului de creştere în greutate (în minus) 3.000 lei (35.000 lei – 32.000 lei):

3.000	711	=	368	3.000
	Variaţia stocurilor		Diferenţe de preţ la animale şi păsări	

- descărcarea gestiunii cu animalele şi păsările ieşite din patrimoniu:

88.000	%	=	%	88.000
50.000	606		361	85.000
	Cheltuieli privind animalele şi păsările		Animale şi păsări	
35.000	711		711	3.000
	Variaţia stocurilor		Variaţia stocurilor	
3.000	368			
	Diferenţe de preţ la animale şi păsări			

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

sau

- deducerea diferențelor favorabile (dintre costurile creșterii în greutate) din valoarea de intrare a animalelor și păsărilor:

3.000	368	=	361	3.000
	Diferențe de preț la animale și păsări		Animale și păsări	

- descărcarea gestiunii cu animalele și păsările ieșite din patrimoniu:

82.000	%	=	361	82.000
50.000	606		Animale și păsări	
	Cheltuieli privind animalele și păsările			
32.000	711			
	Variația stocurilor			

4.3.1.6. Contabilitatea mărfurilor și ambalajelor

a) Contabilitatea mărfurilor

Mărfurile sunt stocuri de natura activelor circulante, pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării în aceeași stare (nu sunt prelucrate în cadrul entității). Sunt asimilate mărfurilor și stocurile de produse finite transferate în magazinele proprii cu amănuntul ale entităților cu activitate de producție și alte stocuri (materii prime și materiale) devenite disponibile și destinate vânzării.

La intrarea în patrimoniu, mărfurile se evaluează la valoarea de intrare sau valoarea contabilă, respectiv: costul de achiziție pentru mărfurile achiziționate cu titlu oneros, costul de producție pentru produsele finite transferate în magazinele proprii de vânzare cu amănuntul, valoarea de înregistrare a altor stocuri devenite disponibile și destinate valorificării prin vânzare.

Contabilitatea sintetică a mărfurilor se realizează cu ajutorul conturilor:

Contul 371 „Mărfuri"

După conținutul economic, este *un cont de active circulante materiale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența existenței și mișcării mărfurilor.

BCU MSU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea mărfurilor achiziționate (401, 408, 446, 542);
- adaosul comercial aferent mărfurilor achiziționate și a celor constatate în plus la inventariere (378);
- T.V.A. neexigibilă aferentă mărfurilor achiziționate și a celor constatate în plus la inventariere (4428);
- valoarea mărfurilor constate în plus la inventariere (607);
- valoarea materialelor și produselor transferate la mărfuri (301, 302, 303, 341, 345, 346);
- valoarea mărfurilor primite cu titlu gratuit (7582);
- valoarea aportului social de mărfuri (456);
- valoarea mărfurilor aduse de la terți (357);
- valoarea mărfurilor primite de la societățile din cadrul grupului (451) sau din cadrul entității (481, 482).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea mărfurilor vândute sau constatate lipsă la inventariere (607);
- valoarea mărfurilor donate (6582) sau distruse de calamități (671);
- adaosul comercial aferent mărfurilor vândute, donate, distruse și a celor constatate lipsă la inventariere (378);
- T.V.A. neexigibilă aferentă mărfurilor vândute, donate, distruse și a celor constatate lipsă la inventariere (4428);
- valoarea mărfurilor trimise la terți (357);
- valoarea mărfurilor livrate societăților din cadrul grupului (4511) sau din cadrul entității (481, 482).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea stocului de mărfuri existent în patrimoniu evaluat la preț de înregistrare.

Contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri"

După conținutul economic, este *un cont rectificativ al valorii de înregistrare a mărfurilor,* iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența adaosului comercial (marja comerciantului) aferent mărfurilor existente în gestiunea entității.

BCU IASI CENTRUL UNIVERSITAR LIBRARY

În *credit*, se înregistrează:

- adaosul comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune sau constatate în plus la inventariere (371).

În *debit*, se înregistrează:

- adaosul comercial aferent mărfurilor vândute, donate, constatate lipsă la inventariere, distruse de calamități, depreciate (371).

Soldul creditor al contului reprezintă adaosul comercial aferent mărfurilor aflate în stoc.

În unitățile cu amănuntul, mărfurile sunt evaluate la prețul de vânzare cu amănuntul inclusiv T.V.A.

Contabilitatea sintetică a mărfurilor se poate ține folosind metoda inventarului permanent sau metoda inventarului intermitent.

1) Metoda inventarului permanent

O entitate cu activitate de comerț cu amănuntul achiziționează mărfuri de la furnizori, costul de achiziție: 500 lei, adaosul comercial practicat este de 30 %, TVA 19 %. Mărfurile achiziționate se vând în următoarele condiții:

a) cu plata în numerar;

b) cu plata în rate, dobânda anuală 6%, număr de rate 5. Ratele se încasează lunar.

a) Vânzarea cu plata în numerar:

1) recepția mărfurilor și determinarea prețului cu amănuntul, inclusiv T.V.A.:

8.685	%	=	%	8.685
7.735	371 Mărfuri		401 Furnizori	5.950
950	4426 TVA deductibilă		378 Diferențe de preț la mărfuri	1.500
			4428 TVA neexigibilă	1.235

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2) vânzarea mărfurilor:

7.735	5311	=	%	7.735
	Casa în lei		707	6.500
			Venituri din vânzarea mărfurilor	
			4427	1.235
			TVA colectată	

3) descărcarea gestiunii magazinului cu mărfurile vândute:

7.735	%	=	371	7.735
5.000	607		Mărfuri	
	Cheltuieli privind mărfurile			
1.500	378			
	Diferențe de preț la mărfuri			
1.235	4428			
	TVA neexigibilă			

b) Vânzarea mărfurilor cu plata în rate:

b1) Dobânda se înregistrează în contabilitate în momentul încasării ratelor, recunoașterea veniturilor din vânzarea mărfurilor se face în momentul facturării, iar venitul din dobânzi, în momentul încasării ratelor

- vânzarea mărfurilor:

7.735	4111	=	%	7.735
	Clienți		707	6.500
			Venituri din vânzarea mărfurilor	
			4428	1.235
			TVA neexigibilă	

- încasarea primei rate:

1.579,5	%	=	%	1.579,5
1.332,5	5121		4111	1.300
	Conturi la bănci în lei		Clienți	
	sau		766	32,5
	5311		Venituri din dobânzi	
	Casa în lei			

BCU IASI CENTRALA UNIVERSITY LIBRARY

247	4428 T.V.A. neexigibilă		4427 T.V.A. colectată	247

- descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute:

7.735	%	=	371	7.735
5.000	607 Cheltuieli privind mărfurile		Mărfuri	
1.500	378 Diferențe de preț la mărfuri			
1.235	4428 TVA neexigibilă			

- încasarea ratei pentru luna a doua:

Dobânda = 26 lei (6.500 – 1.300) x 0,5%

1.573	%	=	%	1.573
1.326	5121 Conturi la bănci în lei		4111 Clienți	1.300
	sau		766	26
	5311 Casa în lei		Venituri din dobânzi	
247	4428 TVA neexigibilă		4427 TVA colectată	247

b2) recunoașterea veniturilor din vânzarea mărfurilor, a veniturilor din dobânzi și a cheltuielilor privind mărfurile se face în momentul încasării ratelor:

Luna	Rata credit	TVA	Dobânda	Total rată credit
I	1.300	247	32,50	1.579,50
II	1.300	247	26,00	1.573,00
III	1.300	247	19,50	1.566,50
IV	1.300	247	13,00	1.560,00
V	1.300	247	6,50	1.553,50
Total	**6.500**	**1.235**	**97,50**	**7.832,50**

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- vânzarea mărfurilor:

7.832,50	4111 Clienți	=	% 472 Venituri înregistrate în avans	7.832,50 6.597,50
			4428 TVA neexigibilă	1.235,00

- încasarea primei rate:

1.579,50	5121 Conturi la bănci în lei sau 5311 Casa în lei	=	4111	1.579,50

- descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute:

7.735	%	=	371 Mărfuri	7.735
5.000	471 Cheltuieli înregistrate în avans			
1.500	378 Diferențe de preț la mărfuri			
1.235	4428 TVA neexigibilă			

- recunoașterea veniturilor din vânzarea mărfurilor, a veniturilor din dobânzi și TVA colectată aferente perioadei curente:

1.579,50	%	=	%	1.579,50
1.332,50	472 Venituri înregistrate în avans		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	1.300
247,00	4428 TVA neexigibilă		766 Venituri din dobânzi	32,50
			4427 TVA colectată	247,00

- recunoașterea cheltuielilor privind mărfurile pentru prima lună (rată):

1.000	607 Cheltuieli privind mărfurile	=	471 Cheltuielile înregistrate în avans	1.000

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Înregistrările în contabilitate se repetă, cu luarea în considerare a sumelor din tabelul privind vânzările cu plata în rate.

Conform IAS 18 „Venituri", suma veniturilor din vânzarea mărfurilor înregistrată în contul „707" va fi valoarea actualizată a încasărilor viitoare, diferența reprezentând un venit din dobânzi amânat. Valoarea prezentă a veniturilor se determină pe baza ratei dobânzii practicate pe piața financiară.

Dacă în cursul perioadei de gestiune, au loc intrări și ieșiri de mărfuri cu cote de adaos comercial diferite, la sfârșitul lunii se determină coeficientul mediu de adaos comercial (K), utilizat pentru înregistrarea scăderii din gestiune a mărfurilor vândute.

K = (SI „378" + RC „378") / (SI „371" + RD „371" – SI „4428" – RC „4428")

Acest coeficient se ponderează cu valoarea mărfurilor ieșite din gestiune, evaluate la preț de vânzare cu amănuntul fără TVA.

Exemplu: Situația la începutul lunii:

D	371	C	D	378	C	D	4428	C
9.520				1.600			1.520	

În cursul lunii, au loc operațiunile: cumpărări de mărfuri, cumulat de la începutul lunii, evaluate la preț de vânzare cu amănuntul inclusiv T.V.A.: 59.500 lei, adaosul comercial: 8.333 lei.

Vânzări de mărfuri în cursul lunii, evaluate la preț de vânzare, inclusiv T.V.A.: 47.600 lei.

- recepția mărfurilor de la furnizori:

49.584	%	=	401	49.584
41.667	371		Furnizori	
	Mărfuri			
7.917	4426			
	TVA deductibilă			

- adaosul comercial și T.V.A. neexigibilă, incluse în prețul de vânzare:

17.833	371	=	%	17.833
	Mărfuri		378	8.333
			Diferențe de preț la mărfuri	
			4428	9.500
			TVA neexigibilă	

BCU IAȘI/CETATEA LIBRARY

- vânzarea mărfurilor (cu plata în numerar):

47.600	5311 Casa în lei	=	% 707 Venituri din vânzarea mărfurilor	47.600 40.000
			4427 TVA colectată	7.600

- coeficientul mediu de adaos comercial este de 0,1712.

K = (1.600 + 8.333) / (9.520 + 59.500 – 1.520 – 9.500) = 0,1712

- adaosul comercial aferent mărfurilor vândute este de 6.848 lei.

(0,1712 x 40.000 = 6.848 lei)

- descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute, evaluate la preț de vânzare cu amănuntul, inclusiv T.V.A.

47.600	%	=	371	47.600
33.152	607 Cheltuieli privind mărfurile		Mărfuri	
6.848	378 (40.000 x 0,1712) Adaos comercial			
7.600	4428 (47.600 x 19/119) TVA neexigibilă			

Situația mărfurilor la sfârșitul lunii se prezintă astfel:

D	371		C
(SI)	9520	47600	
	41667		
	17833		
(RD)	59500	47600	(RC)
(TSD)	69020	47600	(TSC)
		21420	(SFD)

D	378		C
	6848	1600	(SI)
		8333	
(RD)	6848	8333	(RC)
(TSD)	6848	9933	(TSC)
(SFC)	3085		

BCU IASI CENTRALE UNIVERSITARE LIBRARY

D	4428		C
	7600	1520 9500	(SI)
(RD)	7600	9500	(RC)
(TSD)	7600	11020	(TSC)
(SFC)	3420		

Importul şi exportul de mărfuri

La înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor legate de importul şi exportul de mărfuri, trebuie să avem în vedere reglementările în vigoare (taxe, accize, asigurări) şi cursul de schimb al valutei folosite în evaluarea acestor tranzacţii. Tranzacţiile în valută se înregistrează în contabilitate atât în moneda naţională, cât şi în valută[1].

Exemplu:

1) importul de mărfuri:

- preţul extern: 10.000 €, cursul de schimb: 1 € = 3,4 lei;
- taxe vamale: 10 %, comision vamal: 0,5 %, TVA 19 % (plata se face prin virament);
- plata mărfurilor se face prin bancă, cursul de schimb: 1 € = 3,2 lei.

- recepţia mărfurilor:

37.540	371 Mărfuri	=	% 401 Furnizori	37.570 34.000 (10.000 x 3,4 lei)
			446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate TV – 3400 lei CV – 170 lei	3.570

[1] O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, capitolul I (pct. 2.1).

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- plata în vamă a taxei vamale, comisionului vamal şi T.V.A.:

10.703	%	=	5121	10.703
3.570	446		Conturi la bănci în lei	
	Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate			
7.138	4426			
	T.V.A. deductibilă (37.570 x 19%)			

- plata furnizorului extern:

34.000	401	=	%	34.000
(10.000€ x 3,4 lei)	Furnizori		5124	32.000
			Conturi la bănci în valută	(10.000€ x 3,2 lei)
			765	2.000
			Venituri din diferenţe de curs valutar	(10.000€ x 0,2 lei)

2) exportul de mărfuri:

- preţul extern în valută: 10.000 $, cursul de schimb: 1 $ = 2,8 lei;
- asigurarea pe parcurs extern 60 $;
- transportul pe parcurs extern 100 $;
- încasarea facturii se face prin bancă, cursul de schimb: 1 $ = 2,5 lei.

- livrarea mărfurilor la export:

28.448	%	=	%	28.448
28.000	4111		707	28.000
(10.000 $ x 2,8 lei)	Clienţi		Venituri din vânzarea mărfurilor	(10.000 $ x 2,8 lei)
168	613		5124	448
(60 $ x 2,8 lei)	Cheltuieli cu primele de asigurare		Conturi la bănci în valută	(160 $ x 2,8 lei)
280	628			
(100 $ x 2,8 lei)	Cheltuieli cu serviciile executate de terţi			

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- încasarea facturii:

28.000	%	=	4111	28.000
25.000	5124		Clienți	(10.000 $ x 2,8 lei)
(10.000 $ x 2,5 lei)	Conturi la bănci în valută			
3.000	665			
(10.000 $ x 0,3 lei)	Cheltuieli din diferențe de curs valutar			

b) Contabilitatea ambalajelor

Ambalajele sunt active circulante de natura stocurilor destinate păstrării şi protejării produselor şi mărfurilor pe timpul transportului şi depozitării.

Criterii de clasificare:

1) după posibilitățile de utilizare:

- ambalaje refolosibile (după utilizare, reintră în circuitul economic);
- ambalaje pierdute (de unică folosință).

2) după durata de utilizare:

- ambalaje de natura imobilizărilor corporale;
- ambalaje de natura activelor circulante (ambalaje de natura obiectelor de inventar, de transport sau de circulație, materiale de ambalat).

3) după modul de facturare şi decontare:

- ambalaje de transport – manipulare, facturate distinct de către furnizor (pot fi de natura imobilizărilor corporale sau de natura activelor circulante);
- ambalaje de transport incluse în prețul produselor finite, respectiv al mărfurilor (pot fi valorificate prin vânzare).

4) după modul de circulație şi recuperare:

- ambalaje facturate distinct (pot fi vândute ca ambalaje sau materiale diverse);
- ambalaje care circulă pe principiul restituirii;
- ambalaje care circulă la schimb (cele care circulă în regim „plin-gol").

Gestionarea acestor stocuri trebuie să prevină producerea de deşeuri de ambalaje, să asigure reutilizarea ambalajelor şi reciclarea deşeurilor de ambalaje „Producătorii şi importatorii de bunuri ambalate şi de ambalaje de

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

desfacere sunt obligați să declare lunar diferența dintre obiectivul calculat și cel realizat de valorificare a deșeurilor de ambalaje. Pentru această diferență se datorează o taxă de 1 leu/kg din greutatea ambalajelor introduse pe piața națională, utilizând procentajul stabilit de legislația în vigoare"[2].

Evaluarea ambalajelor se face similar celei prezentate la stocurile de materii prime și stocurilor de produse, aceasta în funcție de proveniența lor (achiziționate și/sau realizate cu resurse proprii).

Tranzacțiile și evenimentele economice generate de gestiunea ambalajelor de natura imobilizărilor corporale, a obiectelor de inventar și materialelor de ambalat se înregistrează în contabilitate după principiile și normele contabile aferente acestor bunuri economice.

În cazul ambalajelor care circulă pe principiul restituirii, apar unele particularități legate de regimul juridic al acestora și înregistrarea în contabilitate.

Prețul ambalajelor care circulă în regim de restituire se înscrie în factura furnizorului, de regulă fără TVA, operațiunea reprezentând simultan:

- o creanță certă pentru furnizor și
- o datorie condiționată față de client (datoria de a restitui prețul ambalajelor primite de la client).

Clientul va înregistra simultan o datorie certă față de furnizor și o creanță condiționată față de acesta (suma de încasat de la furnizor în momentul restituirii ambalajelor).

Dacă ambalajele nu sunt restituite de client (total sau parțial) sau sunt deteriorate (prețul de recuperare fiind inferior celui de facturare), valoarea ambalajelor nerestituite și diferențele de preț sunt înregistrate ca venituri la furnizor și stocuri și/sau cheltuieli la client.

Contabilitatea ambalajelor se realizează cu ajutorul conturilor din grupa **38 „Ambalaje"**, care cuprinde conturile: **381 „Ambalaje", 388 „Diferențe de preț la ambalaje"**. Funcțiunile contabile sunt similare celor prezentate la conturile: 301, 308, 345 și 348.

[2] O.U.G. nr. 196/22.12.2005 privind fondul de mediu.

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Exemplu:

Factura de detaliere (întocmită de furnizor):

- produse finite:
  - preț de vânzare fără T.V.A. 5.000 lei
  - T.V.A. 19% 950 lei
  - ambalaje 20 buc. x 5 lei 100 lei

  Total factură: 6.050 lei

La furnizor:

- facturarea produselor finite și ambalajelor:

6.150	%	=	%	6.150
6.050	4111 Clienți		701 Venituri din vânzarea produselor finite	5.000
100	358 Ambalaje aflate la terți		419 Clienți-creditori	100
			4427 T.V.A. colectată	950
			381 Ambalaje	100

- încasarea prețului de vânzare a produselor finite, inclusiv TVA

5.950	5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	5.950

- restituirea ambalajelor în proporție de 70% (14 buc.), 30% din valoarea ambalajelor (6 buc.) sunt reținute de client

140	%	=	%	140
70	381 Ambalaje		358 Ambalaje aflate la terți	70
70	419 Clienți-creditori		4111 Clienți	70

- ambalajele nerestituite:

65,7	%	=	%	65,7
30	608 Cheltuieli privind ambalajele		358 Ambalaje aflate la terți	30
30	419 Clienți creditori		708 Venituri din activități diverse	30

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5,7	4111 Clienți		4427 T.V.A. colectat	5,7

- încasarea ambalajelor nerestituite:

35,7	5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	35,7

La client (stocurile recepționate de la furnizor sunt mărfuri):

- recepția mărfurilor și ambalajelor:

6.050	%	=	401	6.050
5.000	371 Mărfuri		Furnizori	
950	4426 TVA deductibilă			
100	409 Furnizori debitori			

și 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie", debit: 100 lei:

- plata mărfurilor:

5.950	401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	5.950

- restituirea ambalajelor 70% (14 buc.):

70	401 Furnizori	=	409 Furnizori-debitori	70

și 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie" credit: 70 lei:

- preluarea ambalajelor: 30 lei (6 buc.) plus TVA 19%:

35,7	%	=	%	35,7
30	381 Ambalaje		409 Furnizori-debitori	30
5,7	4426 TVA deductibilă		401 Furnizori	5,7

- plata ambalajelor nerestituite:

35,7	401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	35,7

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Dacă ambalajele circulă pe principiul vânzării – cumpărării, valoarea acestora se facturează şi se înregistrează ca venituri din exploatare.

Exemplu:

Factura de detaliu (întocmită de furnizor):

- mărfuri, preţ de vânzare, fără T.V.A. 1.788 lei
  T.V.A. 19% 340 lei
- ambalaje, preţ de vânzare, fără T.V.A. 100 lei
  T.V.A. 19% 19 lei
  Total 2.247 lei

La furnizor:

- facturarea mărfurilor şi ambalajelor:

2.247	4111 Clienţi	=	% 707 Venituri din vânzarea mărfurilor	2.247 1.788
			708 Venituri din activităţi diverse	100
			4427 TVA colectată	359

- descărcarea gestiunii cu stocurile (mărfuri + ambalaje) vândute (costul de achiziţie al mărfurilor este de 1.490 lei, adaos comercial: 20 %, TVA 19 %):

2.228 1.490	% 607 Cheltuieli privind mărfurile	=	% 371 Mărfuri	2.228 2.128
298	378 Diferenţe de preţ la mărfuri		381 Ambalaje	100
340	4428 TVA neexigibilă			
100	608 Cheltuieli privind ambalajele			

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- încasarea facturii:

2.247	5121	=	4111	2.247
	Conturi la bănci în lei		Clienți	

La client (mărfurile recepționate sunt obiecte de inventar):

- recepția stocurilor (obiecte de inventar și materiale diverse):

1.892	%	=	401	1.892
1.490	303		Furnizori	
	Materiale de natura obiectelor de inventar			
100	3028			
	Alte materiale consumabile			
302	4426			
	TVA deductibilă			

- plata facturii:

1.892	401	=	5121	1.892
	Furnizori		Conturi la bănci în lei	

Reducerile comerciale și financiare:

Tranzacțiile privind vânzările și cumpărările de stocuri și/sau imobilizări corporale se contractează, de regulă, prin acordarea/primirea de reduceri comerciale și/sau financiare.

Reducerile comerciale se acordă de furnizori clienților sub formă de: rabat, remiză și risturn.

Rabatul se acordă/primește pentru defecte de calitate, la bunurile care fac obiectul tranzacției. Se calculează asupra prețului brut de vânzare, de regulă sub formă de cotă procentuală.

Remiza se acordă pentru vânzări superioare volumului convenit, sub formă de cotă procentuală, sau sumă fixă.

Risturnul reprezintă o reducere de preț calculată asupra ansamblului de operațiuni efectuate cu același terț într-o perioadă de timp determinată.

Reducerile comerciale se pot acorda la facturarea (vânzarea) bunurilor și/sau după facturare sau vânzare. De regulă, rabatul și remiza se acordă în

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

momentul facturării, iar risturnul ulterior facturării (acordarea acestuia presupune întocmirea unei facturi de reducere).

Reducerile financiare, sub forma sconturilor de decontare se acordă de furnizori clienților pentru plata datoriilor înainte de termenul normal de scadență sau exigibilitate.

Reducerile comerciale se calculează în cascadă (procentul de reducere se aplică la valoarea comercială netă, iar TVA la ultima valoare comercială netă, dacă nu se acordă scont de decontare, sau la valoarea financiară netă, dacă se acordă reducere financiară).

Exemplu: Obiectul tranzacției: vânzare de produse finite – cumpărare de mărfuri. Factura întocmită de furnizor (cu reduceri comerciale acordate la facturare):

- prețul de vânzare (valoare fără T.V.A.)	6.000 lei
- rabat 10% (6.000 x 10%)	600 lei
- valoare comercială netă 1	5.400 lei
- remiză 5% (5.400 x 5%)	270 lei
- valoarea comercială netă 2	5.130 lei
- scont de decontare 2% (5.130 x 2%)	102,6 lei
- valoare financiară netă	5.027,40 lei
- T.V.A. 19%	955,20 lei
- valoare netă de plată/încasat	5.982,60 lei

Reducerile comerciale înscrise în factură nu se înregistrează în contabilitate.

La furnizor:

- facturarea produselor finite:

6.085,20	4111 Clienți	=	% 701 Venituri din vânzarea produselor finite	6.085,20 5.130
			4427 TVA colectată	955,20

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- încasarea facturii:

6.085,20	%	=	4111	6.085,20
102,60	667		Clienți	
	Cheltuieli privind sconturile acordate			
5.982,60	5121			
	Conturi la bănci în lei			

La client:

- recepția mărfurilor:

6.085,20	%	=	401	6.085,20
5.130	371		Furnizori	
	Mărfuri			
955,20	4426			
	T.V.A. deductibilă			

- plata facturii:

6.085,20	401	=	%	6.085,20
	Furnizori		767	102,60
			Venituri din sconturi obținute	
			5121	5.982,60
			Conturi la bănci în lei	

Dacă reducerile comerciale se acordă după facturare, furnizorul întocmeşte o factură de reducere, aceasta fiind înregistrată în contabilitate.

La furnizor:

- factura inițială (fără reducere):

7.140	4111	=	%	7.140
	Clienți		701	6.000
			Venituri din vânzarea mărfurilor	
			4427	1.140
			TVA colectată	

- factura de reducere (rabat + remiză): 870 lei:
  (600 + 270) T.V.A. 19 %
  165,30 (870 x 19 %) – total: 1.035,30 lei

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1.035,30	%	=	4111	1.035,30
870	701		Clienți	
	Venituri din vânzarea produselor finite			
165,30	4427			
	TVA colectată			

- încasarea facturii, scontul acordat 2%:

6.140,70	%	=	4111	6.104,70
102,60	667		Clienți	
	Cheltuieli privind sconturile acordate			
19,50	4427			
	T.V.A. colectată			
5.982,60	5121			
	Conturi la bănci în lei			

La client:

- recepția mărfurilor (factura inițială):

7.140	%	=	401	7.140
6.000	371		Furnizori	
	Mărfuri			
1.140	4426			
	TVA deductibilă			

- factura de reducere (rabat + remiză): 870 lei (600 + 270):

1.035,30	401	=	%	1.035,30
	Furnizori		371	870
			Mărfuri	
			4426	165,30
			TVA deductibilă	

- plata facturii, scontul primit 2 %:

6.104,70	401	=	%	6.104,70
	Furnizori		767	102,60
			Venituri din sconturi obținute	
			4426	19,50
			TVA deductibilă	

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

			5121 Conturi la bănci în lei	5.892,60

c) Alte operațiuni privind contabilitatea mărfurilor și ambalajelor:

1) Plusuri și lipsuri de mărfuri și ambalaje, cantitative și valorice, constatate cu ocazia inventarierii.

Plusurile se înregistrează ca o intrare în patrimoniu, prin diminuarea cheltuielilor aferente acestor stocuri și creșterea adaosului comercial 25% și TVA neexigibilă incluse în prețul de vânzare cu amănuntul, numai în cazul mărfurilor.

Exemplu:

1) plusuri constatate la inventarierea gestiunii: mărfuri: 476 lei, la preț de vânzare cu amănuntul, inclusiv T.V.A. (adaos comercial) și ambalaje: 95 lei, evaluate la preț de înregistrare:

571	%	=	%	571
476	371 Mărfuri		607 Cheltuieli privind mărfurile	320
95	381 Ambalaje		378 Diferențe de preț la mărfuri	80
			4428 TVA neexigibilă	76
			608 Cheltuieli privind ambalajele	95

2) *lipsuri de mărfuri și ambalaje constatate la inventarierea gestiunii*: mărfuri: 2.380 lei, evaluate la preț de vânzare cu amănuntul, inclusiv T.V.A. (adaos comercial: 25 %) și ambalaje, evaluate la prețul de înregistrare de 37 lei. Lipsa se datorează gestionarului.

- ieșirea din gestiune:

2.417	%	=	%	2.417
1.600	607 Cheltuieli privind mărfurile		371 Mărfuri	2.380

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

400	378 Diferențe de preț la mărfuri		381 Ambalaje	37
380	4428 T.V.A. neexigibilă			
37	608 Cheltuieli privind ambalajele			

- creanța asupra gestionarului:

2.424	4282 Alte creanțe în legătură cu personalul	=	% 7581 Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități	2.424 2.037
			4427 T.V.A. colectată	387

3) mărfuri și ambalaje aflate în consignație:

Comerțul în consignație presupune preluarea de mărfuri și ambalaje de la persoane juridice și/sau fizice în vederea vânzării, pe baza contractului de consignație între *consignant* (persoana care cedează bunurile pentru a fi vândute) și *consignatar* (entitatea care vinde bunurile primite).

Înregistrările în contabilitatea consignatarului diferă în funcție de situația juridică a consignantului (persoană fizică sau juridică).

Persoanele juridice care încasează venituri din valorificarea bunurilor în regim de consignație datorează un impozit de 10% din venitul brut încasat, impozit care se reține de consignatar se virează de acesta până la data de 25 ale lunii următoare celei în care se face plata venitului.

Exemplu:

Deponentul este *o persoană juridică neplătitoare de T.V.A.*

- mărfuri depuse în consignație: 4.000 lei;
- comisionul practicat de consignație: 10 %;
- după vânzare, se achită suma netă consignantului.

- primirea mărfurilor evaluate la prețul deponentului:

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Contul 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"

Debit: 4.000

- vânzarea mărfurilor:

4.476	5311	=	%	4.476
	Casa în lei		707	4.400
			Venituri din vânzarea mărfurilor	
			4427	76
			T.V.A. colectată	

- intrarea în gestiune a mărfurilor vândute (numai scriptic):

4.476	371	=	%	4.476
	Mărfuri		462	4.000
			Creditori diverşi	
			378	400
			Diferenţe de preţ la mărfuri	
			4428	76
			T.V.A. neexigibilă	

şi 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"

Credit: 4.000

- descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute:

4.476	%	=	371	4.476
4.000	607		Mărfuri	
	Cheltuieli privind mărfurile			
400	378			
	Diferenţe de preţ la mărfuri			
76	4428			
	TVA neexigibilă			

- reţinerea impozitului şi plata sumei nete: 3.600 lei (4.000 – 400):

4.000	462	=	%	4.000
	Creditori diverşi		446	400
			Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	
			5311	3.600
			Casa în lei	

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- *deponentul, persoană juridică plătitoare de T.V.A:*
- primirea mărfurilor;

8033 *„Valori materiale primite în păstrare sau custodie"*

Debit: 4.000

- vânzarea mărfurilor:

5.236	5311 Casa în lei	=	% 707 Venituri din vânzarea mărfurilor	5.236 4.000
			704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	400
			4427 TVA colectată	836

- intrarea mărfurilor în gestiune (primirea facturii de la deponent):

5.996	%	=	%	5.996
5.236	371 Mărfuri		462 Creditori diverşi	4.760
760	4426 T.V.A. deductibilă		378 Diferenţe de preţ la mărfuri	400
			4428 T.V.A. neexigibilă	836

şi **8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"**

Credit: 4.000

- descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute (numai scriptic în contabilitate):

5.236	%	=	371	5.236
4.000	607 Cheltuieli privind mărfurile		Mărfuri	
400	378 Diferenţe de preţ la mărfuri			
836	4428 T.V.A. neexigibilă			

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- reținerea impozitului de 10 % și plata venitului net de 3.600 lei (4.000 – 400):

4.000	462	=	%	4.000
	Creditori diverși		446	400
			Alte impozite, taxe și vărsăminte diverse	
			5311	3.600
			Casa în lei	

În contabilitatea deponentului:

1) depunerea mărfurilor în consignație (valoarea de intrare 3.000 lei):

3.000	357	=	371	3.000
	Mărfuri aflate la terți		Mărfuri	

- emiterea facturii (după ce consignația a vândut mărfurile):

4.000	4111	=	%	4.000
	Clienți		707	3.361
			Venituri din vânzarea mărfurilor	
			4427	639
			T.V.A. colectată	

- descărcarea gestiunii cu mărfurile facturate:

3.000	%	=	%	3.000
	371		357	
	Mărfuri		Mărfuri aflate la terți	
3.000	607		371	3.000
	Cheltuieli privind mărfurile		Mărfuri	
	sau			
3.000	607	=	357	3.000
	Cheltuieli privind mărfurile		Mărfuri aflate la terți	

- încasarea venitului net: 3.600 lei:

4.000	%	=	4111	4.000
3.600	5311		Clienți	
	Casa în lei			
400	698			
	Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite			

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4.3.1.7. Contabilitatea stocurilor aflate la terți

Sunt incluse în această structură patrimonială activele circulante de natura stocurilor aflate în următoarele situații:

a) stocurile recepționate lăsate în custodia furnizorului;
b) stocurile trimise spre prelucrare sau păstrare la terți;
c) stocurile aflate în curs de aprovizionare, recepționate, dar nesosite sau sosite, dar nerecepționate;
d) stocurile predate terților pentru vânzare în consignație;
e) stocurile trimise în târguri sau expoziții pentru reclamă și vânzare.

Aceste stocuri rămân în patrimoniul entității, urmând ca la reintrare să fie înregistrate în conturile de stocuri corespunzătoare, evaluate, fie la valoarea inițială sau o altă valoare în situația prelucrării acestora la terți.

Contabilitatea stocurilor aflate temporar la terți se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 35 „Stocuri aflate la terți"** cu următoarele conturi sintetice de gradul I: **351 „Materii și materiale aflate la terți"; 354 „Produse aflate la terți"; 356 „Animale aflate la terți"; 357 „Mărfuri aflate la terți"; 358 „Ambalaje aflate la terți".**

După conținutul economic, sunt *conturi de active circulante materiale*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de activ*, care țin evidența existenței și mișcării activelor circulante de natura stocurilor aflate la terți în custodie, pentru prelucrare, pentru depozitare, pentru vânzare în consignație, în curs de aprovizionare.

În *debit*, se înregistrează:

➢ valoarea materiilor prime, materialelor, produselor, animalelor, mărfurilor și ambalajelor aflate la terți (301, 302, 303, 341, 345, 346, 361, 371, 381, 401).

În *credit*, se înregistrează:

➢ valoarea materiilor prime, materialelor, produselor, animalelor, mărfurilor și ambalajelor intacte în gestiune (301, 302, 303, 341, 345, 346, 361, 371, 381, 401);

BCU IASI CENTRALA UNIVERSITARA LIBRARY

➢ scăderea din gestiune a activelor circulante materiale aflate la terți, constatate lipsă la inventar (601, 602, 603, 711, 606, 607, 608), distruse de calamități (671).

Soldul debitor reprezintă valoarea activelor de natura stocurilor aflate la terți.

Exemplu:

1) Stocuri recepționate, lăsate în custodia furnizorului

- materii prime, costul de achiziție: 3.350 lei, T.V.A.: 19 %;
- ulterior, materiile prime sunt primite în gestiunea entității.

- recepția materiilor prime la furnizor:

3.987	%	=	401	3.987
3.350	351		Furnizori	
	Materii și materiale aflate la terți			
637	4426			
	T.V.A. deductibilă			

- intrarea materiilor prime în gestiune:

3.350	301	=	351	3.350
	Materii prime		Materii și materiale aflate la terți	

2) Stocuri trimise spre prelucrare:

- materiale auxiliare, cost achiziție: 2.000 lei, costul prelucrării (obținerea unor obiecte de inventar): 1.000 lei, fără T.V.A.;
- trimiterea materialelor auxiliare la terți.

2.000	351	=	3021	2.000
	Materii și materiale aflate la terți		Materiale auxiliare	

- recepția obiectelor de inventar (valoarea de intrare: 3.000 lei):

3.190	%	=	%	3.190
3.000	303		351	2.000
	Materiale de natura obiectelor de inventar		Materii și materiale aflate la terți	
190	4426		401	1.190
	TVA deductibilă		Furnizori	

BCU ASICE CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3) Stocuri aflate în curs de aprovizionare (sosite, dar nerecepționate), materiale de ambalat, costul de achiziție: 3450 lei:

4.106	%	=	401	4.106
3.450	351		Furnizori	
	Materii și materiale aflate la terți			
656	4426			
	T.V.A. deductibilă			

- recepția stocurilor:

3.450	3023	=	351	3.450
	Materiale pentru ambalat		Materii și materiale aflate la terți	

4) Stocuri trimise în târguri sau expoziții pentru reclamă și vânzare:

- produse finite: costul de producție: 35.600 lei, prețul de vânzare, fără T.V.A.: 40.200 lei;

- stocurile trimise în târguri (și/sau expoziții):

35.600	354	=	345	35.600
	Produse aflate la terți		Produse finite	

- vânzarea produselor finite (încasare în numerar):

47.838	5311	=	%	47.838
	Casa în lei		701	40.200
			Venituri din vânzarea produselor finite	
			4427	7.638
			T.V.A. colectată	

- descărcarea gestiunii cu produsele finite vândute:

35.600	711	=	354	35.600
	Variația stocurilor		Produse aflate la terți	

4.3.1.8. Deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție

Stocurile se consideră depreciate în situația în care valoarea justă, actuală sau de inventar este mai mică decât valoarea de intrare sau contabilă.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Conform IAS 2 „Stocuri", activele circulante de natura stocurilor trebuie evaluate în situațiile financiare la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.

Diminuarea valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă corespunde aplicării principiului „activele nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor".

Deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție poate fi ireversibilă, situație în care aceasta se înregistrează în contabilitate ca o pierdere (o cheltuială cu stocul) sau reversibilă (temporară), aceasta fiind înregistrată ca o ajustare pentru depreciere.

Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 39 **„Ajustări pentru deprecierea stocurilor"**, care cuprinde următoarele conturi de gradul I și conturi operaționale de gradul II:

- **391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime"**
- **392 „Ajustări pentru deprecierea materialelor"**
  - **3921 „Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile"**
  - **3922 „Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar"**
- **393 „Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție"**
- **394 „Ajustări pentru deprecierea produselor"**
  - **3941 „Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor"**
  - **3945 „Ajustări pentru deprecierea produselor finite"**
  - **3946 „Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale"**
- **395 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți"**
  - **3951 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime și materialelor aflate la terți"**
  - **3952 „Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți"**

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3953 „Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți"

3954 „Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți"

3956 „Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți"

3957 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți"

3958 „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți"

- **396 „Ajustări pentru deprecierea animalelor"**
- **397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"**
- **398 „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor"**

Sunt conturi rectificative de pasiv contra activ, soldurile creditoare diminuează valoarea de intrare a stocurilor în bilanțul contabil.

Exemplu:

La sfârșitul exercițiului N-1, situația stocurilor se prezintă astfel:

Denumirea stocurilor	Contul de stocuri	Valoarea de intrare sau contabilă	Valoarea justă sau de inventar	Diferențe valorice
Materii prime	301	2.500	2.000	- 500
Produse finite	345	1.700	1.800	+ 100
Mărfuri	371	1.000	800	- 200

- ajustările pentru depreciere:

700	6814	=	%	700
	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante		391	500
			Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	
			397	200
			Ajustări pentru deprecierea mărfurilor	

(În bilanțul contabil, stocurile sunt înregistrate la valorile cele mai mici: materiile prime la valoarea de 2.000 lei, produsele finite la 1.700 lei, iar mărfurile la 800 lei).

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În cursul exercițiului N, stocurile de materii prime sunt date în consum pentru producție, iar 50% din stocul de produse finite este facturat, prețul de vânzare, inclusiv TVA: 1.100 lei.

- consumul de materii prime și anularea ajustării pentru depreciere:

3.000	%	=	%	3.000
2.500	601 Cheltuieli cu materiile prime		301 Materii prime	2.500
500	391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime		7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	500

- vânzarea produselor finite și descărcarea gestiunii:

1.950	%	=	%	1.950
1.100	4111 Clienți		701 Venituri din vânzarea produselor finite	924
850	711 Variația stocurilor		4427 T.V.A. colectată	176
			345 Produse finite	850

Situația stocurilor de produse finite și mărfuri la sfârșitul exercițiului N.

Denumirea stocurilor	Contul de stocuri	Valoarea de intrare	Valoarea justă sau de inventar	Diferențe valorice
Materii prime	301	-	-	-
Produse finite	345	850	500	- 350
Mărfuri	371	1.000	920	- 80

- ajustările pentru depreciere:

470	%	=	%	470
350	6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante		394 Ajustări pentru deprecierea produselor finite	350

BCU "ASE" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

120	397	7814	120
	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor	Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	

4.4. Întrebări recapitulative

1. Cum sunt definite stocurile în O.M.F.P. nr. 1752/2005 ?

2. La ce valoare sunt evaluate stocurile la intrarea în entitate ?

3. Ce situații pot apărea la recepția stocurilor de la furnizori ?

4. Cum sunt tratate lipsurile de stocuri constatate la recepție și în gestiune ?

5. Ce particularități apar la darea în folosință a echipamentului de protecție și a echipamentului de lucru ?

6. Cum este definit costul de achiziție în O.M.F.P. nr. 1752/2005 ?

7. Care sunt metodele de evaluare a stocurilor la ieșirea din gestiune pentru consum ?

8. Cum se determină consumul de stocuri în condițiile folosirii metodei inventarului intermitent ?

9. Ce elemente sunt cuprinse în structura „animale și păsări" ?

10. Ce elemente cuprinde valoarea de intrare a mărfurilor achiziționate din import ?

11. În ce situații entitatea înregistrează stocuri aflate la terți ?

12. La ce valoare sunt evaluate stocurile de mărfuri în bilanțul contabil ?

13. În ce situații entitatea calculează și înregistrează ajustări pentru deprecierea stocurilor ?

14. Ce operațiuni se înregistrează în contabilitatea furnizorului, în situația nerestituirii ambalajelor care circulă în sistem de restituire reținute de client (nerestituite) ?

15. În ce situație, contul 711 „Variația stocurilor" are sold debitor la sfârșitul perioadei de gestiune ?

BCU "CAROL I" UNIVERSITY LIBRARY

4.5. Teste grilă

1) Ce operațiune se înregistrează prin articolul contabil :

%	=	%
301		401
4426		308

a) recepție de materii prime de la furnizori cu diferențe în plus (costul standard > costul efectiv de achiziție);

b) recepție de materii prime de la furnizori cu diferența în plus (costul standard < costul efectiv de achiziție);

c) recepție de materii prime de la furnizori cu diferența în minus (costul standard > costul efectiv de achiziție);

d) recepție de materii de la furnizori cu diferența în minus (costul standard < costul efectiv de achiziție).

2) Care este costul de achiziție și înregistrarea recepției de materii prime, în condițiile: prețul din factura furnizorului, inclusiv TVA este de 4760 lei, reducerile comerciale acordate de furnizor: rabat 5% și remiză 5%. Reducerile sunt acordate în momentul facturării.

a)	4.760	și	301	=	401	4.760
b)	3.600	și	%	=	401	4.284
			301			3.600
			4426			684
c)	3.610	și	%	=	401	4.296
			301			3.610
			4426			686
d)	4.294	și	%	=	401	4.553
			301			4.294
			4426			259

3) În ce situații entitatea folosește contul 4428 „TVA neexigibilă"?

1. cumpărări / livrări de bunuri și / sau servicii fără factură;
2. exportul de bunuri și servicii;
3. vânzările de bunuri și prestările de servicii cu plata în rate;
4. vânzarea de imobilizări corporale altor entități;

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5. acordarea echipamentului de lucru angajaților, cu plata ulterioară.
   a) 1, 4, 5;
   b) 1, 2, 5;
   c) 1, 2, 4;
   d) 1, 3, 5.

4) Situația stocurilor de materii prime în luna decembrie:

- *stoc inițial:* 10 kg x 10 lei/kg;
- *intrări* (recepție) de la furnizori 4.12.N, 50 kg x 12 lei/kg, 10.12.N, 60 kg x 15 lei/kg și 16.12.N, 80 kg x 13 lei/kg;
- *ieșiri* 11.12.N, 75 kg și 18.12.N, 100 kg.

La ce valoare este evaluat stocul în bilanțul contabil, dacă ieșirile sunt evaluate după metoda LIFO ?

a) 300;
b) 220;
c) 260;
d) 280.

5) Ce sumă se înscrie în debitul contului „378", operațiune efectuată la descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute, în condițiile : preț de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA: 14.280 lei, costul de achiziție: 10.000 lei, scontul de decontare acordat clientului: 5%, adaosul comercial practicat de unitate: 20 %.

a) 2680;
b) 1900;
c) 2856;
d) 2000.

6) Materii prime recepționate, sosite fără factură, valoarea: 4.000 lei, fără TVA. La primirea facturii, prețul de livrare, fără TVA: 4.500 lei.

Care este înregistrarea corectă la primirea facturii ?

a)					
5.355	%	=	%	5.355
500	301		401	595
4.760	408		4428	4.760
95	446			

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b)	6.115	%	=	%	6.115
	4.760	408		401	5.355
	500	301		4428	760
	855	4426			
c)	1.355	%	=	%	1.355
	500	301		401	595
	95	4426		4428	760
	760	408			
d)	6.115	%	=	%	6.115
	4.500	301		401	5.355
	855	4426		4428	760
	760	408			

7) La începutul perioadei de gestiune, entitatea deține un stoc de produse finite, evaluat la costul de producție de 3.200 lei. În cursul perioadei de gestiune, entitatea recepționează produse finite, evaluate la costul de producție de 12.300 lei și vinde produse finite, evaluate la costul de producție de 14.000 lei.

Ce sold va avea contul „711" variația stocurilor la sfârșitul perioadei de gestiune ?

a) sold creditor: 1.500;
b) sold debitor: 1.500;
c) sold creditor: 12.300;
d) sold debitor: 1.700.

8) În situația folosirii metodei de contabilitate sintetică a stocurilor – inventar intermitent –, ce operațiune se înregistrează prin articolul contabil : 711 = 345:

a) stocul inventariat la sfârșitul perioadei N-1;

b) stocul inventariat la începutul perioadei N-1 și preluat la sfârșitul perioadei N;

BCU ASE CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) stocul inventariat la sfârşitul perioadei N-1 şi preluat la începutul perioadei N;

d) stocul inventariat la sfârşitul perioadei N.

9) Care operaţiune se înregistrează prin articolul contabil:

714	%	=	%	714
600	601		301	600
114	635		4427	114

a) lipsă de materii prime datorată căraşului şi T.V.A. aferentă;

b) lipsă de materii prime datorată unor calamităţi naturale şi T.V.A. aferentă;

c) lipsă de materii prime imputabilă şi T.V.A. aferentă;

d) lipsă de materii prime neimputabilă şi T.V.A. aferentă.

10) Precizaţi care operaţiune se înregistrează prin articolul contabil: 345 = 401 (la o entitate plătitoare de T.V.A.).

a) achiziţia de produse finite de la furnizori (evaluate la costul de achiziţie);

b) manopera facturată de entitate care a prelucrat produsele finite, fără TVA;

c) manopera facturată de entitate care a prelucrat produsele finite, inclusiv TVA;

d) înregistrarea nu este corectă.

4.6. Răspunsuri la testele grilă:

1. c;
2. c;
3. d;
4. d;
5. d;
6. b;
7. d;
8. c;
9. d;
10. b.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL 5

CONTABILITATEA DATORIILOR ŞI CREANŢELOR GENERATE DE ACTIVITATEA DE EXPLOATARE

5.1. Structura și recunoașterea datoriilor și creanțelor de exploatare
5.2. Contabilitatea datoriilor și creanțelor comerciale
5.3. Decontările cu angajații, asigurările și protecția socială
5.4. Decontările cu bugetul statului și fondurile speciale
5.5. Contabilitatea operațiunilor de regularizare
5.6. Întrebări recapitulative
5.7. Teste grilă

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5.1. Structura și recunoașterea datoriilor și creanțelor de exploatare

Pentru realizarea obiectului de activitate, entitățile patrimoniale intră în relații cu diverse persoane juridice și fizice, cum sunt furnizorii de bunuri și servicii, clienții, angajații, asigurările și protecția socială, bugetul statului, entitățile din cadrul grupului, acționarii sau asociații, diverși debitori și creditori.

Potrivit IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare", datoriile și creanțele generate de tranzacțiile și evenimentele economice aferente activității de exploatare se realizează (plată/încasare) pe parcursul ciclului normal de exploatare.

Ciclul de exploatare al unei entități reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea materiilor prime care intră într-un proces de transformare și finalizarea acestora în trezorerie sau sub forma unui echivalent de trezorerie.[1] (Echivalentele de trezorerie reprezintă investițiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt ușor convertibile în numerar și sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.)

Recunoașterea datoriilor și creanțelor curente, în situațiile financiare se face în funcție de îndeplinirea condițiilor:

- ieșirea de resurse care încorporează beneficii economice (în cazul datoriilor, evaluarea efectuată în mod credibil);
- probabilitatea obținerii de beneficii economice viitoare (în cazul creanțelor, evaluarea efectuată în mod credibil).

Evaluarea datoriilor și creanțelor curente presupune alegerea unei anumite baze de evaluare: costul istoric, costul curent, valoarea realizabilă (de decontare), valoarea actualizată.[2]

Costul istoric: evaluarea datoriilor și creanțelor curente se face la suma în numerar sau echivalente de numerar (sau valoarea justă) care se așteaptă să fie plătită/încasată la data tranzacției.

---

[1] O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

[2] M. Ristea ș.a., *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, București, 2005, p. 275.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Costul curent: evaluarea datoriilor şi creanţelor curente se face la suma în numerar sau echivalente de numerar care ar trebui plătite/încasate, dacă datoriile şi creanţele sunt generate de tranzacţii şi evenimente care au loc în perioada curentă.

Valoarea realizabilă (de decontare): evaluarea datoriilor şi creanţelor curente se face la suma în numerar sau echivalente de numerar pentru stingerea datoriilor/încasarea creanţelor la data evaluării (în prezent).

Valoarea actualizată: evaluarea datoriilor şi creanţelor curente, se face la suma actualizată a ieşirilor/intrărilor viitoare nete de numerar în condiţiile derulării normale a activităţii de exploatare.

5.2. Contabilitatea datoriilor şi creanţelor comerciale

Datoriile şi creanţele comerciale, generate de tranzacţiile şi evenimentele economice privind cumpărările şi vânzările de bunuri, lucrări şi servicii aferente ciclului de exploatare sunt delimitate patrimonial prin structurile:

- furnizori şi conturi asimilate (pentru datoriile comerciale) şi
- clienţi şi conturi asimilate (pentru creanţele comerciale).

Decontarea datoriilor şi creanţelor comerciale se poate realiza, în general, prin următoarele modalităţi:

a) decontări imediate în numerar (acestea nu generează creanţe şi datorii comerciale);

b) prin credit comercial – clasic sau cambial (decontarea se fac ulterior tranzacţiilor).

Contabilitatea sintetică a decontărilor cu furnizorii se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 40 „Furnizori şi conturi asimilate“**, care cuprinde următoarele conturi: **401 „Furnizori“; 403 „Efecte de plătit“; 404 „Furnizori de imobilizări“; 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări“; 408 „Furnizori-facturi nesosite“; 409 „Furnizori-debitori“.**

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Contul 401 „Furnizori"

După conținutul economic, este un *cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, utilizat de către clienți, care ține evidența datoriilor față de furnizori pentru achiziționări de bunuri și servicii.

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea stocurilor achiziționate de la terți (301, 302, 303, 346, 361, 371, 381) și diferențele de preț aferente, în cazul în care evidența acestora se ține la cost standard (308, 348, 368, 388);
- valoarea materialelor nestocate achiziționate și consumul de energie și apă, incluse direct pe cheltuieli (604, 605);
- valoarea lucrărilor executate și a serviciilor prestate de către terți (611 la 626, 628, 471);
- valoarea materialelor achiziționate și incluse direct pe cheltuieli, în cazul utilizării inventarului intermitent (601, 602, 607, 608);
- TVA înscrisă în facturile furnizorilor (4426, 4428);
- valoarea facturilor primite, în cazul în care au fost evidențiate anterior ca facturi nesosite (408);
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire primite de la furnizori (409);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (665).

În *debit*, se înregistrează:

- plățile efectuate către furnizori (5121, 5124, 5311, 5314, 541, 5411, 5412);
- plățile efectuate către furnizori din credite bancare (1621 la 1627);
- valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit (403);
- regularizarea avansurilor acordate anterior furnizorilor (409);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la achitarea acestora sau la închiderea exercițiului financiar (765);
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem restituire predate furnizorilor (409);

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- reținerea impozitului pe veniturile din salarii și a fondului de asigurări de sănătate din sumele datorate colaboratorilor (444, 4314);
- sumele nete achitate colaboratorilor (5121, 5124, 5311, 5314);
- sconturile primite de la furnizori (767);
- valoarea produselor cuvenite entităților prestatoare ca plată în natură, potrivit prevederilor contractuale (345);
- datoriile prescrise sau anulate (7588).

Soldul creditor reprezintă sumele datorate furnizorilor.

Contul 403 „Efecte de plătit"

După conținutul economic, este *un cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența obligațiilor de plătit pe bază de efecte comerciale (bilete la ordin, cambii etc.).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit (401);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente efectelor comerciale de plătit, stabilite la închiderea exercițiului financiar (665).

În *debit*, se înregistrează:

- plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale (5121, 5124);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente efectelor comerciale de plătit, stabilite la decontare sau la închiderea exercițiului financiar (765).

Soldul creditor al contului reprezintă valoarea efectelor comerciale de plătit.

Contul 404 *„Furnizori de imobilizări"*

După conținutul economic, este *un cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența datoriilor față de furnizorii de imobilizări necorporale și corporale.

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor facturate, a serviciilor prestate sau a lucrărilor executate de terți pentru realizarea acestor imobilizări (201, 203, 208, 211, 212, 2131 la 2134, 214, 231, 233);

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- obligația de plată a ratelor de leasing financiar pe baza facturilor emise de locator (167);
- dobânzi datorate și facturate, în cazul leasingului financiar (1687);
- TVA înscrisă în facturile furnizorilor de imobilizări (4426, 4428);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (665).

În *debit*, se înregistrează:

- plățile efectuate către furnizori (5121, 5124, 5311, 5314, 541, 5411, 5412);
- plățile efectuate către furnizori din credite bancare (162);
- valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit (405);
- regularizarea avansurilor acordate anterior furnizorilor (232, 234);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la achitarea acestora sau la închiderea exercițiului financiar (765);
- sconturile primite de la furnizori (767);
- datoriile prescrise sau anulate (7588).

Soldul creditor reprezintă sumele datorate furnizorilor de imobilizări.

Contul 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări"

După conținutul economic, este *un cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența obligațiilor de plătit furnizorilor de imobilizări pe bază de efecte comerciale (bilete la ordin, cambii etc.).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit pentru imobilizări (404);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente efectelor comerciale de plătit, constatate la închiderea exercițiului financiar (665).

În *debit*, se înregistrează:

- plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale (5121, 5124);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente efectelor comerciale de plătit, constatate la decontare sau la închiderea exercițiului financiar (765).

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Soldul creditor al contului reprezintă valoarea efectelor comerciale de plătit pentru imobilizări.

Contul 408 „Furnizori – facturi nesosite"

După conținutul economic, este *un cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența datoriilor privind aprovizionările de bunuri, lucrări și servicii, pentru care nu s-au primit facturi.

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea bunurilor achiziționate, a lucrărilor executate și a serviciilor prestate de către furnizori, pentru care nu s-au primit facturi (301, 302, 303, 361, 371, 381, 4428, 604, 605, 611 la 626, 628);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (665).

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea facturilor primite (401);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la sfârșitul exercițiului financiar (765).

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate furnizorilor pentru care nu s-au primit facturi.

Conturile 4091 „Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor" și 4092 „Furnizori – debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări"

După conținutul economic, sunt *conturi de creanțe comerciale*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de activ*, care țin evidența avansurilor acordate furnizorilor de stocuri, lucrări și servicii, precum și ambalajelor care circulă în sistem restituire.

În *debit*, se înregistrează:

- avansurile plătite furnizorilor (5121, 5124, 5311, 5314);
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de către furnizori (401);

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- diferențele favorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută, stabilite la achitarea acestora sau la închiderea exercițiului financiar (765).

În *credit*, se înregistrează:

- regularizarea avansurilor cu ocazia plăților, precum și ambalajele restituite furnizorilor (401);
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, reținute de client (381);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută, stabilite la decontare sau la sfârșitul exercițiului financiar (665).

Soldul debitor al conturilor reprezintă avansurile acordate furnizorilor de stocuri, lucrări și servicii, precum și valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire.

Contul 413 „Efecte de primit de la clienți"

După conținutul economic, este *un cont de creanțe comerciale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența creanțelor de încasat, pe bază de efecte comerciale (bilete la ordin, cambii etc.).

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea acceptată a efectelor comerciale (4111);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente efectelor comerciale de încasat, stabilite la închiderea exercițiului financiar (765).

În *credit*, se înregistrează:

- sumele încasate de la clienți pe bază de efecte comerciale (5121, 5124);
- efectele comerciale primite de la clienți (5113);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente efectelor comerciale stabilite la primire, la decontare sau la închiderea exercițiului financiar (665).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea efectelor comerciale de primit.

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Contabilitatea sintetică a *decontărilor cu clienții* se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 41 „Clienți și conturi asimilate"**, care cuprinde următoarele conturi:

- **411 „Clienți"**
  - **4111 „Clienți"**
  - **4118 „Clienți incerți sau în litigiu"**
- **413 „Efecte de primit de la clienți"**
- **418 „Clienți-facturi de întocmit"**
- **419 „Clienți-creditori".**

Contul 4111 „Clienți"

După conținutul economic, este *un cont de creanțe comerciale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența creanțelor față de clienți pentru vânzări de bunuri, lucrări executate și servicii prestate.

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea la preț de vânzare a bunurilor livrate, lucrărilor executate și serviciilor prestate clienților, precum și TVA aferentă (701 la 708, 4427, 4428);
- valoarea facturilor întocmite, evidențiate anterior ca facturi de întocmit (418);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută la închiderea exercițiului financiar (765);
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire predate clienților (419);
- valoarea creanțelor reactivate (754, 4427);
- valoarea avansurilor facturate clienților (419, 4427);
- veniturile înregistrate în avans sau de realizat (472, 4428).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea creanțelor încasate de la clienți (512, 531);
- valoarea cecurilor și efectelor comerciale depuse la bancă pentru încasare (5113, 413);

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire primite de la clienți (419);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută stabilite la decontare și la închiderea exercițiului financiar (665);
- regularizarea avansurilor primite de la clienți (419);
- creanțele devenite incerte (4118);
- sconturile acordate clienților (667).

Soldul debitor al contului reprezintă creanțele față de clienți.

Contul 4118 „Clienți incerți sau în litigiu"

După conținutul economic, este *un cont de creanțe comerciale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența creanțelor incerte.

În *debit*, se înregistrează:

- creanțele față de clienții care se dovedesc rău platnici, dubioși, incerți sau aflați în litigiu (4111);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor incerte în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (765).

În *credit*, se înregistrează:

- sumele încasate de la clienți (5121, 5124, 5311, 5314);
- pierderile din creanțe incerte (654, 4427);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor incerte în valută, stabilite la decontare sau la sfârșitul exercițiului financiar (665).

Soldul debitor al contului reprezintă creanțele față de clienții incerți sau în litigiu.

Contul 418 „Clienți-facturi de întocmit"

După conținutul economic, este *un cont de creanțe comerciale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența decontărilor cu clienții pentru livrările de bunuri, lucrările executate și serviciile prestate pentru care nu s-au întocmit facturi.

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea livrărilor de bunuri, a lucrărilor și serviciile prestate pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv TVA aferentă (701 la 708, 4428);

BCU ASSIDENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

➢ diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută stabilite la închiderea exercițiului financiar (765).

În *credit,* se înregistrează:

➢ valoarea facturilor întocmite (4111);

➢ diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută stabilite la decontare și la închiderea exercițiului financiar (665).

Soldul debitor al contului reprezintă sumele de încasat de la clienți, pentru care nu s-au întocmit facturi.

Contul 419 „Clienți-creditori"

După conținutul economic, este *un cont de datorii comerciale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența avansurilor încasate de la clienți, precum și a ambalajelor care circulă în sistem de restituire.

În *credit*, se înregistrează:

➢ avansurile primite de la clienți (5121, 5124, 5311, 5314);

➢ avansurile facturate clienților (4111);

➢ valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienților (4111);

➢ diferențele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (665).

În *debit,* se înregistrează:

➢ decontarea avansurilor încasate de la clienți (4111);

➢ valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire primite de la clienți (4111) sau nerestituite de către clienți (708);

➢ diferențele favorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută, stabilite la decontare sau la sfârșitul exercițiului financiar (765).

Soldul creditor al contului reprezintă avansurile primite de la clienți, precum și valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, aflate la clienți (nerestituite).

Exemple:

1) vânzări – cumpărări de bunuri (produse finite pentru furnizor, materii prime pentru client) pe credit comercial.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Factura – entitatea A furnizor:
- prețul de vânzare fără TVA: 3.500 lei;
- cheltuieli de transport incluse în factură: 500 lei;
- costul de producție normat: 3.000 lei;
- costul de producție efectiv: 2.950 lei.

La entitatea „A" (furnizor):

- livrarea produselor finite:

4.760	4111 Clienți	=	% 701 Venituri din vânzarea produselor finite	4.760 3.500
			704 Venituri din lucrări executate și servicii prestate	500
			4427 TVA colectată	760

- descărcarea gestiunii cu produsele finite livrate:

	711 Variația stocurilor	=	345 Produse finite	3.000
	348 Diferențe de preț la produse	=	711 Variația stocurilor	50

- încasarea facturii:

	5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 / B Clienți	4.760

La entitatea „B" (client):

- recepția materiilor prime (evaluate la cost de achiziție):

4.760	%	=	401	4.760
4.000	301 Materii prime		Furnizori	
760	4426 TVA deductibilă			

- plata facturii:

4.760	401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	4.760

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2) decontarea se realizează prin efecte comerciale:

La entitatea „A" (furnizor):

- acceptarea efectului comercial (bilet la ordin):

4.760	413 Efecte de primit de la clienți	=	4111 Clienți	4.760

- primirea efectului comercial şi depunerea acestuia la bancă pentru încasare:

4.760	5113 Efecte de încasat	=	413 Efecte de primit de la clienți	4.760

- încasarea efectului comercial:

4.760	5121 Conturi la bănci în lei	=	5113 Efecte de încasat	4.760

La entitatea „B" (client):

- emiterea efectului comercial (bilet la ordin)

4.760	401 Furnizori	=	403 Efecte de plătit	4.760

- achitarea efectului comercial:

4.760	403 Efecte de plătit	=	5121 Conturi la bănci în lei	4.760

3) decontarea se realizează prin avansuri acordate / primite (avansul acordat de client furnizorului 40% din valoarea facturii: 1.904 lei (4.760 x 40 %).

La entitatea „A" furnizor:

- primirea (încasarea) avansului[1]:

1.904	5121 Conturi la bănci în lei	=	% 419 Clienți – creditori	1.904 1.600
			4427 TVA colectată	304

[1]Factura fiscală trebuie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încasării, fără a depăşi finele lunii în care a avut loc încasarea avansului.

BJU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- decontarea facturii:

4.760	%	=	4111	4.760
1.600	419		Clienți	
	Clienți-creditori			
304	4417			
	TVA colectată			
2.856	5121			
	Conturi la bănci în lei			

La entitatea „B" client:

- acordarea avansului pentru cumpărări de stocuri (primirea facturii pentru avans şi plata acestuia):

1.904	%	=	5121	1.904
1.600	4091		Conturi la bănci în lei	
	Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor			
304	4426			
	TVA deductibilă			

- decontarea facturii:

4.760	401	=	%	4.760
	Furnizori		4091	1.600
			Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor	
			4426	304
			TVA deductibilă	
			5121	2.856
			Conturi la bănci în lei	

4) decontarea se realizează prin compensarea datoriilor şi creanţelor comerciale (entităţile îşi facturează reciproc bunuri şi/sau servicii, valorile celor 2 facturi sunt egale).

La entitatea „A" (furnizor):

4.760	401	=	4111	4.760
	Furnizori		Clienți	

La entitatea „B" (client):

4.760	401	=	4111	4.760
	Furnizori		Clienți	

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Datoriile și creanțele comerciale în valută se înregistrează în contabilitate în lei și valută, evaluarea în lei se face la cursul de schimb al valutei din ziua tranzacției.

Exemplu: 1) datorii și creanțe în valută rezultate din achiziții de materii prime și avansuri acordate.

Avansul acordat pentru import de materii prime: 5.000 dolari, prețul extern în valută: 19.000 dolari, transportul pe parcurs extern: 800 dolari, asigurarea: 200 dolari.

Cursul de schimb: la data acordării avansului: 1 $ = 2,5 lei, la recepția materiilor prime: 1 $ = 2,8 lei, la decontarea facturii: 1 $ = 2,9 lei.

- acordarea avansului:

12.500	4091 Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor	=	5124 Conturi la bănci în valută	12.500 (5000 $ x 2,5 lei)

- recepția materiilor prime:

56.280	301 Materii prime	=	% 401 Furnizori	56.280 56.000 (20.000$ x 2,8 lei)
			446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	280 (100$ x 2,8 lei)

- decontarea avansului:

14.000	401 Furnizori	=	% 4091	14.000 (5.000 $ x 2,8 lei)
			Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor	12.500 (5.000 $ x 2,5 lei)
			765 Venituri din diferențe de curs valutar	1500 (5000 $ x 0,3 lei)

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- decontarea facturii (factura – avans: 20.000 $ - 5.000 $ = 15.000 $):

43.500	%	=	5124	43.500
42.000	401		Conturi la bănci în valută	(15.000 $ x 2,9 lei)
(15.000 $ x 2,8 lei)	Furnizori			
1.500 (15.000 $ x 0,1 lei)	665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			

2) Creanțe și datorii în valută rezultate din vânzări de produse finite și avansuri primite de la clienți.

Avansul primit: 2.000 $, prețul de vânzare al produselor finite 6.000 $. Cursul de schimb la data primirii avansului, 1 $ * 2,8 lei, la data facturării produselor finite, 1 $ * 2,7 lei, la data decontării facturii, pentru 4.000 $ (6.000 $ – 2.000 $), 1 $ * 3 lei.

- primirea avansului:

5.600	5124 Conturi la bănci în valută	=	419 Clienți – creditori	5.600 (2.000 $ x 2,8 lei)

- facturarea produselor finite:

16.200	4111 Clienți	=	701 Venituri din vânzarea produselor finite	16.200 (6.000 $ x 2,7 lei)

- decontarea avansului primit:

5.600	419 Clienți-creditori	=	%	5.600
			4111 Clienți	5.400 (2.000 $ x 2,7 lei)
			765 Venituri din diferențe de curs valutar	200 (2.000 $ x 0,1 lei)

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- decontarea facturii : 4.000 $ (6.000 $ – 2.000 $):

12.000	%	=	5124	12.000
10.800	401		Conturi la bănci în valută	(4.000 $ x 3 lei)
(4.000 $ x 2,7 lei)	Furnizori			
1.200 (4.000 $ x 0,3 lei)	665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			

5.2.1. Datoriile şi creanțele comerciale neexigibile

Creanțele şi datoriile neexigibile se înregistrează în contabilitate în conturi distincte, atunci când livrările de bunuri, executarea de lucrări sau prestarea de servicii, s-au realizat (recepționat) fără a se întocmi factura fiscală.[1]

Exemplu: Entitatea „A" furnizor, livrează entității „B", client, semifabricate (pentru entitatea B, bunurile livrate sunt materii prime), evaluate la prețul de 1350 lei, livrarea se face pe baza avizului de expediție. După 5 zile, entitatea întocmește factura fiscală din care rezultă că prețul de vânzare fără TVA este de 1450 lei.

La entitatea „A" (furnizor):

- livrarea semifabricatelor:

1.606,50	418	=	%	1.606,50
	Clienți – facturi de întocmit		702	1.350
			Venituri din vânzarea semifabricatelor	
			4428	256,50
			TVA neexigibilă	

[1] Pentru aceste operațiuni, factura fiscală trebuie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data livrării, fără a depăși finele lunii în care a avut loc livrarea (cf. Cod fiscal, actualizat, art. 155).

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- întocmirea facturii fiscale:

1.982,00	%	=	%	1.982
1.725, 50	4111 Clienți		418 Clienți-facturi de întocmit	1.605,50
256,50	4428 TVA neexigibilă		702 Venituri din vânzarea semifabricatelor	100
			4427 TVA colectată	275,50

La entitatea „B" (client):

- recepția materiilor prime (sosite fără factură):

1.606,50	%	=	408	1.606,50
1.350	301 Materii prime		Furnizori – facturi nesosite	
256,50	4428 TVA neexigibilă			

- primirea facturii fiscale:

	%	=	%	1.982,00
1.606,50	408 Furnizori – facturi nesosite		401 Furnizori	1.725,50
100	301 Materii prime		4428 TVA neexigibilă	256,50
275,50	4426 TVA deductibilă			

Dacă valoarea din factură este mai mică, decât valoarea înscrisă în avizul de expediție (valoarea facturată: 1200 lei), regularizarea presupune înregistrările:

La entitatea „A" (furnizor):

1.834,50	%	=	%	1.834,50
1.428,00	4111 Clienți		418 Clienți – facturi de întocmit	1.606,50
150,00	702 Venituri din vânzarea semifabricatelor		4427 TVA colectată	228,00
256,50	4428 TVA neexigibilă			

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- încasarea facturii:

1.428	5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	1.428

La entitatea „B" (client):

- primirea facturii:

1.834,50	%	=	%	1.834,50
1.606,50	408 Furnizori-facturi nesosite		401 Furnizori	1.428,00
228,00	4426 TVA deductibilă		4428 TVA neexigibilă	256,50

- plata datoriei:

1.428	401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.428

5.2.2. Deprecierea creanțelor – clienți

Deprecierea creanțelor – clienți se evaluează și înregistrează în contabilitate, în funcție de natura acesteia; deprecierea reversibilă sau temporară, datorată creanțelor incerte (creanțe neîncasate în termenele prevăzute în contractele încheiate) sau când există incertitudinea încasării acestora datorată incapacității de plată sau stării de insolvabilitate a clienților.

Dacă creanța nu se mai poate încasa, datorită intrării în stare de faliment a clientului, deprecierea se consideră ireversibilă și se înregistrează pe cheltuieli.

Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor-clienți se realizează cu ajutorul contului **491** *„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți"*.

După conținutul economic, este un *cont rectificativ al valorii creanțelor-clienți*, iar după funcția contabilă, un *cont de pasiv*, care ține evidența ajustărilor pentru deprecierea creanțelor-clienți.

În *credit*, se înregistrează:

➢ sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor-clienți (6814).

În *debit*, se înregistrează:

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

➢ sumele reprezentând anularea sau diminuarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor-clienți (7814).

Soldul creditor al contului reprezintă valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor-clienți.

Exemplu: La sfârșitul exercițiului financiar N – 1, entitatea are creanțe comerciale de încasat în valoare de 35.700 lei, din care 30 % sunt creanțe incerte (depășirea termenului de scadență). În exercițiul N, 80 % din creanțele incerte se încasează, iar 20% reprezintă creanțe care nu se pot recupera din cauza intrării în stare de faliment a clientului.

- situația conturilor la sfârșitul exercițiului N – 1:

D	4111	C
35.700		

D	4427	C
		5700

- separarea creanțelor incerte în valoare de 10.710 (35.700 x 30%):

10.710	4118 Clienți incerți sau în litigiu	=	4111 Clienți	10.710

- ajustarea pentru deprecierea creanțelor – clienți:

9.000	6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustări pentru deprecierea activelor circulante	=	491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți	9.000

În exercițiul financiar N:

- încasarea creanțelor incerte 80%, 8568 lei (10.710 x 80%);

- pierderea din creanțe 20% 1800 lei (9.000 x 20%) și anularea (trecerea la venituri) a ajustării pentru depreciere în valoare de 9.000 lei.

19.710	%	=	%	19.710
8.568	5121 Conturi la bănci în lei		4118 Clienți incerți sau în litigiu	10.710
1.800	654 Pierderi din creanțe și debitori diverși		7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	9.000
342	4427 TVA colectată			
9.000	491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți			

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5.3. Decontările cu angajații, asigurările și protecția socială

5.3.1. Decontările cu angajații

Pentru munca prestată, angajații primesc drepturi sub formă de salarii, care se stabilesc prin contractele colective şi individuale de muncă în urma negocierilor între angajator şi salariați, reprezentați de sindicate.

Decontările cu angajații presupun: înregistrarea drepturilor salariale ca şi cheltuieli de exploatare ale entității şi, concomitent, datoria față de angajați, reținerile din salarii şi decontarea drepturilor salariale nete.

Salariul brut datorat angajaților se compune din:

- **Salariul de încadrare** (stabilit prin negocieri colective sau individuale între patronat şi angajați sau reprezentanții acestora); salariul de bază se acordă în raport cu timpul lucrat şi poate fi egal sau mai mic decât salariul de încadrare.
- **Sporurile** – se acordă pentru: condiții deosebite de muncă, lucrul în timpul nopții, muncă suplimentară, vechime în muncă, exercitarea unei funcții suplimentare, folosirea unei limbi străine (dacă aceasta nu este stipulată în obligațiile postului), izolare, stres.
- **Adaosurile** la salariul de bază: adaosul de acord, premiile din fondul de premiere, primele de vacanță și de sărbători;
- **Indexările** (suma rezultată din aplicare unor procente la salariul de bază, ca urmare a creşterii prețurilor);
- **Indemnizațiile pentru concediile de odihnă şi incapacitate temporară de muncă.**
- **Avantajele în natură;**
- **Alte drepturi (participarea salariaților la profit şi tichetele de masă).**

Entitățile patrimoniale în calitate de angajatori au obligația legală de a calcula şi reține din salariile datorate angajaților cu contract de muncă următoarele rețineri:

- contribuția personalului la asigurările sociale (9,5 % din salariul brut);
- contribuția personalului la fondul de şomaj (0,5 % din salariul brut);

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate (6,5% din salariul brut);

- impozitul pe veniturile de natura salariilor;

- alte reținerii datorate terților (rate, chirii, amenzi, imputații, pensii alimentare, acestea se efectuează numai pe baza unor relații contractuale sau a unor titluri executorii).

Plata salariilor nete se poate face o singură dată pe lună, prin virarea sumelor în conturile personale ale angajaților, sau plata în numerar și de două ori pe lună: avans din salarii, acordat după data de 15 a fiecărei luni și chenzina a II-a (restul de plată) după data de 1 a lunii următoare.

Determinarea impozitului pe veniturile din salarii

Veniturile din salarii cuprind toate veniturile în bani și/sau natură obținute de către o persoană fizică care desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

În venitul impozabil sunt incluse și avantajele primite în scop personal, cum sunt: utilizarea de bunuri din patrimoniul afacerii, cu excepția deplasării pe distanțe dus – întors de la domiciliu la locul de muncă; cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri și/sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieții; împrumuturile nerambursabile și diferența favorabilă dintre dobânda preferențială și dobânda de referință a BNR, pentru depozite și credite; anularea unor creanțe ale entității asupra angajatului; abonamentele și costul convorbirilor telefonice; permisele de călătorie pe orice mijloc de transport; prime de asigurare plătite de angajator pentru salariații proprii, altele decât cele obligatorii.

Nu sunt impozabile următoarele venituri: sumele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport, cazare și indemnizație primite pe perioada delegării sau detașării în altă localitate, în interesul serviciului; indemnizațiile de instalare, compensațiile acordate salariaților disponibilizați; contravaloarea echipamentului de protecție și de lucru, alte drepturi de protecția muncii (medicamente, alimente, materiale igienico-sanitare), tichetele de

BCU ASE CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

masă; costul abonamentelor şi al convorbirilor telefonice, efectuate în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu; cheltuielile efectuate de angajator pentru pregătirea profesională şi perfecţionarea angajaţilor; veniturile din salarii legate de activitatea de crearea de programe informatice; veniturile din salarii realizate de persoanele fizice cu handicap grav şi accentuat.

Impozitul pe veniturile din salarii se reţine din drepturile salariale prin *metoda stopajului la sursă* şi este virat la buget până la data de 25 inclusiv, a lunii următoare celei pentru care se plătesc salariile.

Relaţia de calcul a venitului din salarii impozabil:

Salariu brut + sporuri şi adaosuri + indemnizaţii de conducere şi alte sporuri pentru funcţii de conducere + indexări la salariu şi compensări ale creşterii preţurilor + salariu în natură + alte drepturi de personal = **Venitul brut** – contribuţiile personalului la asigurările sociale, la fondul de şomaj şi asigurările sociale de sănătate = Venitul net – deducerea personală = **Venitul impozabil** (baza de calcul a impozitului pe veniturile de natura salariilor.

Contabilitatea sintetică a decontărilor cu personalul se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 42 „Personal şi conturi asimilate“**, care cuprinde următoarele conturi de gradul I; **421 „Personal – salarii datorate“; 423 „Personal – ajutoare materiale datorate“; 424 „Prime reprezentând participarea personalului la profit“; 425 „Avansuri acordate personalului“; 426 „Drepturi de personal neridicate“; 427 „Reţineri din salarii datorate terţilor“; 428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul“.**

Contul 421 „Personal – salarii datorate“

După conţinutul economic, este *un cont de datorii salariale pe termen scurt*, iar după funcţia contabilă, este *un cont de pasiv*, utilizat pentru evidenţa datoriilor faţă de personal pentru salariile datorate acestuia, inclusiv sporurile, adaosurile, indemnizaţiile, avantajele în natură achitate din fondul de salarii.

În *credit,* se înregistrează:

- salariile şi alte drepturi cuvenite personalului (641).

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În *debit,* se înregistrează:

- reținerile din salarii reprezentând contribuția personalului la asigurările sociale (4312);
- reținerile din salarii reprezentând contribuția personalului la fondul de asigurări de sănătate (4314);
- reținerile din salarii privind contribuția personalului la fondul de șomaj (4372);
- reținerile din salarii reprezentând impozitul pe veniturile din salarii (444);
- reținerile din salarii reprezentând avansul chenzinal (425);
- reținerile din salarii datorate terților (427);
- salariile nete plătite (5121, 5311);
- drepturile de personal neridicate (426);
- valoarea produselor acordate salariaților ca plată în natură (345).

Soldul creditor reprezintă datoriile față de personal privind salariile de plătit.

Contul 423 „Personal – ajutoare materiale datorate"

După conținutul economic, este *un cont de datorii salariale pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, utilizat pentru evidența ajutoarelor de boală pentru incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a ajutoarelor de deces și a altor ajutoare acordate.

În *credit,* se înregistrează:

- indemnizațiile sociale datorate personalului, suportate de entitate (6458);
- indemnizațiile sociale datorate personalului, suportate din bugetul de asigurări sociale (4311, 4382).

În *debit,* se înregistrează:

- reținerile din indemnizații reprezentând contribuția personalului la fondul de asigurări;
- contribuția la fondul de asigurări de sănătate (4314), contribuția personalului la fondul de șomaj (4372), impozitul pe veniturile din salarii (444);
- reținerile din indemnizații reprezentând avansul chenzinal (425);
- ajutoarele materiale (indemnizațiile sociale) neridicate (426);
- reținerile din indemnizații datorate terților (427);

BCU MIHAIL KOGĂLNICEANU UNIVERSITY LIBRARY

➢ indemnizațiile nete plătite (5121, 5311).

Soldul creditor reprezintă datoriile față de personal privind indemnizațiile de plătit.

Contul 424 „Prime reprezentând participarea personalului la profit"

După conținutul economic, este *un cont de datorii salariale pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, utilizat pentru evidența stimulentelor acordate personalului din profitul realizat.

În *credit,* se înregistrează:

➢ stimulentele repartizate personalului din profitul net realizat (117).

În *debit,* se înregistrează:

➢ impozitul pe veniturile din salarii reținut (444);

➢ stimulentele neridicate (426);

➢ stimulentele nete plătite (5121, 5311).

Soldul creditor reprezintă datoriile față de personal privind stimulentele din profit datorate.

Contul 425 „Avansuri acordate personalului"

După conținutul economic, este *un cont de creanțe față de personal*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, utilizat pentru evidența avansurilor acordate personalului.

În *debit,* se înregistrează:

➢ avansurile achitate personalului (5121, 5311);

➢ avansurile neridicate (426).

În *credit*, se înregistrează:

➢ sumele reținute pe statele de salarii (421) sau de ajutoare materiale (423) reprezentând avansuri acordate anterior.

Soldul debitor reprezintă avansurile acordate.

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Contul 426 „Drepturi de personal neridicate"[1]

După conținutul economic, este *un cont de datorii salariale pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, utilizat pentru evidența drepturilor de personal neridicate în termenul legal.

În *credit,* se înregistrează:

- sumele datorate personalului,reprezentând salarii (421), indemnizații sociale (423), stimulente (424), avansuri (425) neridicate la termen.

În *debit,* se înregistrează:

- sumele achitate personalului (5121, 5311);
- drepturile de personal neridicate, prescrise (7588).

Soldul creditor reprezintă drepturile de personal neridicate.

Contul 427 „Rețineri din salarii datorate terților"

După conținutul economic, este *un cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, utilizat pentru evidența reținerilor și popririlor din salarii, datorate terților.

În *credit,* se înregistrează:

- sumele reținute personalului, datorate terților, reprezentând chirii, cumpărări cu plata în rate și alte obligații față de terți (421, 423).

În *debit*, se înregistrează:

- sumele achitate terților, reprezentând rețineri și popriri (512, 531).

Soldul creditor reprezintă sumele datorate personalului.

Contul 4281 „Alte datorii în legătură cu personalul"

După conținutul economic, este *un cont de datorii salariale pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, utilizat pentru evidența altor datorii în legătură cu personalul.

În *credit,* se înregistrează:

- garanțiile gestionare reținute personalului (421);

---

[1] Contul 426 „Drepturi de personal neridicate" se utilizează numai la entitățile care plătesc drepturile salariale în numerar.

BCU IAȘI CENTRALA UNIVERSITARĂ LIBRARY

➢ sumele datorate personalului pentru care nu s-au întocmit state de salarii, inclusiv, concediile de odihnă neefectuate până la închiderea exercițiului financiar (641);

➢ sumele datorate personalului sub formă de ajutoare (4382).

În *debit,* se înregistrează:

➢ sumele achitate personalului, evidențiate anterior în acest cont (5311).

Soldul creditor reprezintă sumele datorate personalului.

Contul 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul"

După conținutul economic, este *un cont de creanțe față de personal*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, utilizat pentru evidența altor creanțe în legătură cu personalul.

În *debit,* se înregistrează:

➢ sumele datorate de personal, reprezentând chirii, avansuri nejustificate, salarii, ajutoare de boală, sporuri și adaosuri necuvenite, imputații și alte debite (4381, 542, 706, 708, 7581, 4427);

➢ cota parte din valoarea echipamentului de lucru suportată de personal (7588, 4427);

➢ valoarea biletelor de tratament și odihnă, a tichetelor de călătorie și a altor valori acordate personalului (5322, 5323, 5328).

În *credit,* se înregistrează:

➢ sumele încasate (5311) sau reținute (421, 423), evidențiate anterior în acest cont.

Soldul debitor reprezintă sumele datorate de personal.

Exemplu: Statul de salarii pentru luna decembrie N:

Numele și prenumele	Salariu de încadrare	Sporuri	Salariu brut	CAS 9,5%	Fond șomaj 0,5%	CASS 6,5%	Salariu net
Avram Alex.	1.800	200	2.000	190	10	130	1.670
Ionescu Gh.	1.800		1.800	171	9	117	1.503
Popa D.	1.500	100	1.600	152	8	104	1.336
Rusu I.	1.200		1.200	114	6	78	1.002
Total	**6.300**	**300**	**6.600**	**627**	**33**	**429**	**5.511**

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Deduceri personal	Salariu impozabil	Impozit	Avans	Alte reţineri	Rest de plată
350	1.320	211	810		641
	1.503	240	810	200	253
250	1.086	174	675		487
	1.002	160	540		302
Total	**4.911**	**785**	**2.835**	**200**	**1.683**

- plata avansului (virament în conturile personale ale angajaţilor):

2.835	425 Avansuri acordate personalului	=	5121 Conturi la bănci în lei	2.835

- datoriile salariale (statul de salarii):

6.600	641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal-salarii datorate	6.600

- reţinerile din salarii:

4.909	421 Personal – salarii datorate	=	%	4.909
			4312 Contribuţia personalului la asigurările sociale	627
			4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj	33
			4314 Contribuţia angajaţilor la asigurările sociale de sănătate	429
			444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	785
			425 Avansuri acordate personalului	2.835
			427 Reţineri din salarii datorate terţilor	200

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- plata reținerilor și a restului de plată:

3.757	%	=	5121	3.757
627	4312		Conturi la bănci în lei	
	Contribuția personalului la asigurările sociale			
33	4372			
	Contribuția personalului la fondul de șomaj			
429	4314			
	Contribuția angajaților la asigurările sociale de sănătate			
785	444			
	Impozitul pe venituri de natura salariilor			
200	427			
	Reținere din salarii datorate terților			
1.683	421			
	Personal-salarii datorate			

Dacă entitatea acordă angajaților drepturi salariale (rest de plată) în natură (de exemplu: produse finite), evaluate la prețul de vânzare de 1.665 lei, costul de producție: 1.500 lei, înregistrările în contabilitate vor fi:

- avansul acordat în lei:

2.835	425	=	5121	2.835
	Avansuri acordate personalului		Conturi la bănci în lei	

- datoriile salariale (statul de salarii):

6.600	641	=	421	6.600
	Cheltuieli cu salariile personalului		Personal-salarii datorate	

- reținerile și decontarea drepturilor salariale:

8.416	%	=	%	8.416
6.600	421		4312	627
	Personal-salarii datorate		Contribuția personalului la asigurările sociale	
316	635		4372	33
	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		Contribuția personalului la fondul de șomaj	

BCU IASI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1.500	711 Variația stocurilor	4314 Contribuția angajaților la asigurările sociale de sănătate	429
		444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	785
		425 Avansuri acordate personalului	2.835
		427 Reținere din salarii datorate salariaților	200
		701 Venituri din vânzarea produselor finite	1.665
		4427 TVA colectată	316
		345 Produse finite	1.500
		5121 Conturi la bănci în lei	26

5.3.2. Decontările cu asigurările sociale şi protecția socială

Aceste decontări rezultă din legislația fiecărei țări în domeniul asigurărilor şi protecției sociale, ce privesc atât angajatorul, cât şi angajații.

1) Contribuțiile angajatorului:

a) Contribuția entității la asigurările sociale, calculată în funcție de grupa de muncă în care se încadrează entitatea:

- 39 % grupa I de muncă (condiții speciale);
- 34 % grupa a II-a de muncă (condiții deosebite);
- 29 % grupa a III-a de muncă (condiții normale).

Aceste cote se diminuează cu 9,5 % (contribuția personalului la asigurările sociale).

Baza de calcul o reprezintă totalul salariilor brute realizate lunar.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) Contribuția entității la fondul de șomaj, cota este de 1 %, aplicată asupra salariilor brute. Această contribuție se datorează de entitățile cu capital autohton și străin cu sediul în România.

c) Contribuția la asigurările sociale de sănătate, cota este de 5,5 %, aplicată asupra salariilor brute realizate lunar.

d) Contribuția entității pentru accidentele de muncă și boli profesionale, cota este de 0,85 %, aplicată la salariile brute.

e) Comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă, cota de 0,75 % , aplicată la salariile brute.

2) Contribuțiile personalului (angajaților):

a) Contribuția personalului la asigurările sociale, cota de 9,5 %, aplicată la salariile brute;

b) Contribuția la fondul de șomaj, cota de 0,5 %, aplicată la salariile brute;

c) Contribuția la asigurările sociale de sănătate, cota 6,5 %, aplicată la salariile brute.

Contribuțiile datorate de angajator și angajați se plătesc pe destinații, până la data de 25 ale lunii următoare celei pentru care se datorează.

Din contribuțiile la asigurările datorate de entitate se scad (dacă este cazul), indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă, indemnizația pentru maternitate, prestațiile pentru prevenirea îmbolnăvirilor și recuperarea capacității de muncă, indemnizațiile pentru creșterea copilului sau îngrijirea copilului bolnav, ajutoare de deces.

Contabilitatea sintetică a decontărilor cu bugetele de asigurări și protecție socială se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 43 „Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate", care cuprinde următoarele conturi:

- **431 „Asigurări sociale"**, detaliat pe următoarele conturi sintetice de gradul II:
  - **4311 „Contribuția unității la asigurările sociale"**
  - **4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale"**
  - **4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"**

BCU IAȘI - FONDUL UNIVERSITY LIBRARY

- **4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate“**

• 437 „Ajutor de şomaj“ detaliat pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- **4371 „Contribuția unității la fondul de şomaj“**
- **4372 „Contribuția personalului la fondul de şomaj“**

• 438 „Alte datorii şi creanțe sociale“, detaliat pe conturile sintetice de gradul II:

- **4381 „Alte datorii sociale“**
- **4382 „Alte creanțe sociale“.**

Contul 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale“

După conținutul economic, este *un cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, utilizat pentru evidența decontărilor privind contribuția entității la asigurările sociale.

În *credit,* se înregistrează:

➢ contribuția entității la asigurările sociale (6451).

În *debit,* se înregistrează:

➢ sumele virate asigurărilor sociale (5121);

➢ indemnizațiile sociale datorate personalului, care se suportă din asigurările sociale (423);

➢ datoriile anulate (7588).

Soldul creditor reprezintă sumele datorate de entitate asigurărilor sociale.

Notă: În cazul în care sumele datorate personalului depăşesc contribuția entității la bugetul asigurărilor sociale, diferența urmând a fi recuperată de la acesta, soldul contului 4311 poate fi temporar debitor, în acest caz, contul respectiv va funcționa ca un cont bifuncțional.

Contul 4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale“

După conținutul economic, este *un cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, utilizat pentru evidența decontărilor privind contribuția personalului la asigurările sociale.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În *credit,* se înregistrează:

- contribuția personalului la asigurările sociale (421).

În *debit,* se înregistrează:

- sumele virate asigurărilor sociale (5121);
- indemnizațiile sociale datorate personalului, care se suportă din asigurările sociale (423);
- datoriile anulate (7588).

Soldul creditor reprezintă sumele datorate asigurărilor sociale.

Contul 4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"

După conținutul economic, este *un cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, utilizat pentru evidența decontărilor privind contribuția entității la asigurările sociale de sănătate.

În *credit,* se înregistrează:

- contribuția entității la asigurările sociale de sănătate (6453).

În *debit*, se înregistrează:

- sumele virate asigurărilor sociale de sănătate (5121);
- datoriile anulate (7588).

Soldul creditor reprezintă sumele datorate asigurărilor sociale de sănătate.

Contul 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate"

După conținutul economic, este *un cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, utilizat pentru evidența decontărilor privind contribuția angajaților la asigurările sociale de sănătate.

În *credit*, se înregistrează:

- contribuția angajaților la asigurările sociale de sănătate (421, 423).

În *debit,* se înregistrează:

- sumele virate asigurărilor sociale de sănătate (5121);
- datoriile anulate (7588).

Soldul creditor reprezintă sumele datorate asigurărilor sociale de sănătate.

BCU MOLDOVA STATE UNIVERSITY LIBRARY

Contul 4371 „Contribuția unității la fondul de şomaj"

După conținutul economic, este *un cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, utilizat pentru evidența decontărilor privind contribuția entității la fondul de şomaj.

În *credit,* se înregistrează:

- contribuția entității la ajutorul de şomaj (6452).

În *debit,* se înregistrează:

- sumele virate privind contribuția entității la fondul de şomaj (5121);
- datoriile anulate (7588).

Soldul creditor reprezintă sumele datorate privind fondul de şomaj.

Contul 4372 „Contribuția personalului la fondul de şomaj"

După conținutul economic, este *un cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, utilizat pentru evidența decontărilor privind contribuția personalului la fondul de şomaj.

În *credit,* se înregistrează:

- contribuția personalului la ajutorul de şomaj (421, 423).

În *debit,* se înregistrează:

- sumele virate privind contribuția personalului la fondul de şomaj (5121);
- datoriile anulate (7588).

Soldul creditor reprezintă sumele datorate privind fondul de şomaj.

Contul 4381 „Alte datorii sociale"

După conținutul economic, este *un cont de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, utilizat pentru evidența altor datorii privind asigurările sociale.

În *credit,* se înregistrează:

- sumele privind indemnizațiile sociale achitate în plus personalului (4282).

În *debit,* se înregistrează:

- sumele virate asigurărilor sociale reflectate ca alte datorii (5121);
- datoriile prescrise sau anulate (7588).

Soldul creditor reprezintă alte datorii sociale.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Contul 4382 „Alte creanțe sociale"

După conținutul economic, este *un cont de creanțe*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, utilizat pentru evidența altor creanțe privind asigurările sociale.

În *debit,* se înregistrează:

- sumele de încasat de la bugetul asigurărilor sociale, datorate personalului ca indemnizații sociale (4281).

În *credit,* se înregistrează:

- sumele încasate de la bugetul asigurărilor sociale, reflectate anterior ca alte creanțe sociale (5121).

Soldul creditor reprezintă alte creanțe sociale.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea operațiilor privind salariile, asigurările și protecția socială: **444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor", 641 „Cheltuieli cu salariile personalului", 6451 „Contribuția unității la asigurărilor sociale", 6452 „Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj", 6453 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate", 6458 „Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială".**

Contul 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor"

După conținutul economic, este *un cont de datorii fiscale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, utilizat pentru evidența datoriilor privind impozitul pe venituri de natura salariilor, reținut din veniturile salariale și virat bugetului.

În *credit,* se înregistrează:

- impozitul pe venituri reținut din veniturile salariale sau din drepturile colaboratorilor (401, 421, 423, 424).

În *debit,* se înregistrează:

- impozitul pe venituri de natura salariilor virat bugetului (5121, 5311).

Soldul creditor reprezintă datoriile entității privind impozitul pe veniturile de natura salariilor.

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Exemple :[1]

Total salarii brute datorate angajaților 33.478 lei, din care salarii de bază: 30.108 lei:

a) Contribuțiile entității:

- contribuțiile entității la asigurările sociale: 6.582 lei (33.478 x 19,5 %);
- contribuția entității la fondul de șomaj: 335 lei (33.478 x 1 %);
- contribuția entității la asigurările sociale de sănătate: 1.841 lei (33.478 x 5,5 %);
- contribuția entității pentru accidente de muncă și boli profesionale 285 lei (33.478 x 0,85 %);
- comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă: 251 lei (33.478 x 0,75 %).

b) Contribuțiile angajaților:

- contribuția la asigurările sociale: 3.180 lei (33.478 x 9,5%);
- contribuția personalului la fondul de șomaj: 167 lei (33.478 x 0,5%);
- contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate 2.176 lei (33.478 x 6,5%).

c) Indemnizații pentru incapacitate temporară de muncă:

- salarii brute în ultimele 6 luni: 1.020; 1.100; 1.250; 1.300; 1.320 și 1.260 lei;
- zile lucrătoare de concediu medical: 15;
- număr total de salariați; 18;
- salariul de încadrare: 1.080 lei.

Calculul indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă:

- salariul mediu pe zi realizat în ultimele 6 luni: 55 lei (7.250 / 132);
- indemnizația totală: 825 lei (55 x 15);
- indemnizația suportată de angajator: 289 lei (55 x 75% x 7 zile);
- indemnizația suportată din bugetul asigurărilor sociale: 536 lei (825 – 289).

[1] Entitatea se încadrează în grupa a III-a de muncă (condiții normale).

BCU "ALECU RUSSO" UNIVERSITY LIBRARY

Reţineri din indemnizaţia pentru incapacitate temporară de muncă:

- contribuţia la asigurările sociale: 78 lei (825 x 9,5%);
- contribuţia la fondul de şomaj: 41,25 (825 x 0,5%);
- impozitul datorat: 112,92 [825 – (78 + 41,25) x 16%];
- rest de plată: 592,83 lei [825 – (78 + 41,25 + 112,92)].

Înregistrările în contabilitate:

a) contribuţiile entităţii:

9.294	%	=	%	9.294
6.582	6451 Contribuţia unităţii la asigurările sociale		4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale	6.582
335	6452 Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj		4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj	335
1.841	6453 Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate		4313 Contribuţia angajatorului la asigurările sociale de sănătate	1.841
285	6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială		4381 Alte datorii sociale	285
251	622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile		447 Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate	251

b) contribuţiile angajaţilor:

5.523	421 Personal – salarii datorate	=	%	5.523
			4312 Contribuţia personalului la asigurările sociale	3.180
			4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj	167
			4314 Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate	2.176

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă:

- indemnizațiile brute datorate:

825	%	=	423	825
289	6458 Alte cheltuieli privind asigurările sociale de sănătate		Personal – ajutoare materiale datorate	
536	4311 Contribuția unității la asigurările sociale			

- reținerile din indemnizațiile brute (contribuția la asigurările sociale și impozitul):

232,17	423 Personal – ajutoare materiale datorate	=	%	198
			4312 Contribuția personalului la asigurările sociale	78
			4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj	41,25
			444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	112,92

- plata indemnizațiilor nete (intrarea sumei în contul personal al angajatului):

592,83	423 Personal – ajutoare materiale datorate	=	5121 Conturi la bănci în lei	592,83

5.3.3 Alte operațiuni privind decontările cu personalul, asigurările și protecția socială

Între entitate, angajați, bugetul asigurărilor sociale și protecția socială apar și relații de decontare rezultate din: participarea salariaților la profit, drepturile datorate colaboratorilor, alte creanțe și datorii.

a) participarea salariaților la profit (sumele se propun și acordă de AGA, impozitul datorat este de 10%.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Exemplu: Sumele acordate din profitul net al exercițiului încheiat: 2370, impozitul 10%: 237 lei (2370 x 10%).

- repartizarea profitului:

2.370	129 Repartizarea profitului	=	117 Rezultatul reportat	2.370

- acordarea stimulentelor din profitul net:

2.370	117 Rezultatul reportat	=	424 Prime reprezentând participarea personalului la profit	2.370

- impozitul reținut:

237	424 Prime reprezentând participarea personalului la profit	=	444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	237

- plata primelor și a impozitului:

2.370	%	=	5121	2.370
2.133	424 Prime reprezentând participarea personalului la profit		Conturi la bănci în lei	
237	444 Impozitul pe venituri de natura salariilor			

b) decontările cu colaboratorii (din sumele brute datorate colaboratorilor se reține: contribuțiile pentru asigurările sociale, asigurările sociale de sănătate și impozitul aferent).

Exemplu: Sumele brute datorate colaboratorilor: 2.550 lei.

Rețineri : CAS 242 lei (2.550 x 9,5 %); CASS 166 lei (2.550 x 6,5 %); impozit 343 [2.550 – (242 + 166) x 16 %], restul de plată: 1.799 lei [2.550 – (242 + 166 + 343)]

- sumele brute datorate:

2.550	621 Cheltuieli cu colaboratorii	=	401 Furnizori	2.550

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- reținerile și plata sumelor nete:

2.550	401	=	%	2.550
	Furnizori		4312	242
			Contribuția personalului la asigurările sociale	
			4314	166
			Contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate	
			444	343
			Impozitul pe venituri de natura salariilor	
			5121	1.799
			Conturi la bănci în lei	

c) alte decontări (rezultă din închirieri de bunuri angajaților entității, avansuri de trezorerie acordate și justificate parțial, salarii, contribuții și impozite, calculate și achitate în plus sau minus față de cele datorate potrivit legii și/sau contractelor).

- închirieri de bunuri angajaților entității, chiria lunară 450 lei, fără TVA:

476	4282	=	%	476
	Alte creanțe în legătură cu personalul		704	400
			Venituri din lucrări executate și servicii prestate	
			4427	76
			TVA colectată	

- salarii calculate în minus, față de cele datorate conform contractelor individuale de muncă:

4.340	117	=	%	4.340
	Rezultatul reportat		4281	3.300
			Alte datorii în legătură cu personalul	
			4381	1.040
			Alte datorii sociale:	
			- asigurări sociale: 726	
			- asigurări sociale de sănătate 231	
			- fond de șomaj 83	
			1040	

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Reținerile din sumele datorate (CAS: 9,5%, şomaj 0,5 %, CASS: 6,5 %, impozit: 16 %) şi plata sumelor nete:

3.300	4281	=	%	3.300
	Alte datorii în legătură cu personalul		4381	546
			Alte datorii sociale: - CAS 316 - Şomaj 17 - CASS 215 546	
			444	441
			Impozitul pe venituri de natura salariilor	
			5121	2.313
			Conturi la bănci în lei	

5.4. Decontările cu bugetul statului și fondurile speciale

Entitățile patrimoniale trebuie să înregistreze în contabilitate datoriile şi creanțele cu bugetul statului şi fondurile speciale rezultate din legislația în vigoare privind: impozitul pe profit, impozitul pe venituri de natura salariilor, taxa pe valoarea adăugată, taxele vamale, accizele, alte impozite şi taxe (impozitul pe clădiri şi terenuri, taxa asupra mijloacelor de transport şi contribuțiile pentru constituirea fondurilor speciale).

5.4.1. Impozitul pe profit

Impozitul pe profit se determină prin aplicarea cotei unice de impozit (în prezent, aceasta este de 16%) la profitul impozabil, care este egal cu diferența dintre veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate, lucrărilor executate, vânzarea bunurilor imobile, inclusiv câştigurile din orice sursă şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile şi la care se adună cheltuielile nedeductibile fiscal.

Impozitul pe profit se calculează şi înregistrează trimestrial, cumulat de la începutul anului.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Contabilitatea decontărilor privind impozitul pe profit / venit se realizează cu ajutorul contului **441 „Impozitul pe profit / venit“**, care se detaliază în două conturi operaționale de gradul II.

Contul 4411 „Impozitul pe profit“

Contul 4418 „Impozitul pe venit“

După conținutul economic, sunt *conturi de datorii fiscale*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi bifuncționale*, care țin evidența decontărilor cu bugetul statului și bugetele locale privind impozitul pe profit / venit.

În *credit*, se înregistrează :

- impozitul pe profit datorat bugetului (691);
- impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat bugetului (698);
- impozitul de profit/venit aferent exercițiului financiar precedent, în cazul corectării erorilor contabile (6588).

În *debit*, se înregistrează:

- impozitul pe profit/venit virat bugetului (5121, 5311);
- datoriile anulate (7588).

Soldul creditor al conturilor reprezintă impozitul pe profit/venit datorat, iar soldul debitor, impozitul pe profit / venit vărsat în plus.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea impozitului pe profit / venit: **691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“ și 698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus“.**

Exemplu: Situația veniturilor și cheltuielilor la 31.12.N:

- venituri din exploatare 53.450 lei
- cheltuieli de exploatare 41.150 lei

din care,

- cheltuieli cu impozitul pe profit 1.920 lei
- cheltuieli cu amenzi și penalități 180 lei

2.100 lei

- venituri financiare 1.200 lei, din care,
- dividende primite 300 lei
- cheltuieli financiare 1.000 lei

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Impozitul pe profit la sfârşitul trimestrului III (30.09.N) a fost achitat integral.

Calcule financiare la 31.12.N.

Profitul impozabil	=	Profitul contabil	-	Deduceri fiscale	+	Cheltuieli nedeductibile

Profitul contabil	=	Venituri	-	Cheltuieli	=	(53450-41150)+ +(1200-1000)	=	12.500 lei

Profitul impozabil = 12.500 – 300 + (1.920 + 180) = 14.300 lei

Impozitul pe profit la 31.12.N: 14.300 x 16% = 2.288 lei

Impozitul pe profit de plătit la 31.12.N este de 368 lei (2.288 – 1.920).

Înregistrările în contabilitate:

- obligaţia de plată (31.XII.N):

368	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozitul pe profit	368

- închiderea contului „691“:

	121 Profit sau pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	368

- virarea impozitului pe profit (până la 25.01.N+1):

368	441 Impozitul pe profit	=	5121 Conturi la bănci în lei	368

5.4.2. Impozitul pe venituri de natura salariilor

Entităţile patrimoniale sunt obligate să calculeze şi să reţină din drepturile salariale şi veniturile asimilate salariilor impozitul aferent şi să vireze suma la bugetul statului, odată cu plata chenzinei a doua (nu mai târziu de data de 25 ale lunii următoare celei pentru care se datorează impozitul).

Baza de calcul pentru impozitul pe veniturile din salarii o reprezintă venitul impozabil determinat ca diferenţă între venitul net şi deducerea personală. Venitul net este egal cu diferenţa dintre veniturile brute din salarii

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

și contribuțiile obligatorii (contribuția la asigurările sociale, contribuția la fondul de șomaj și contribuția la asigurările sociale de sănătate).

Deducerea personală se calculează în funcție de veniturile din salarii aferente fiecărui angajat și numărul de persoane aflate în întreținere.

Sunt considerate persoane în întreținere: soția/soțul, copiii sau alți membri ai familiei, rudele contribuabilului până la gradul al doilea inclusiv, ale căror venituri impozabile nu depășesc 250 lei lunar.

Angajații care realizează venituri până la 1.000 lei inclusiv, beneficiază de o deducere personală de:

- 250 lei, dacă nu au nici o persoană în întreținere;
- 350 lei, dacă au o singură persoană în întreținere;
- 450 lei, dacă au două persoane în întreținere;
- 550 lei, dacă au trei persoane în întreținere;
- 650 lei, dacă au patru sau mai multe persoane în întreținere.

Angajații care realizează venituri din salarii cuprinse între 1.001 și 3.000 lei, beneficiază de deduceri personale degresive. Angajații cu venituri mai mari de 3.000 lei nu beneficiază de deducere personală. Cota de impozit pe veniturile de natura salariilor este de 16% (aplicată la venitul impozabil).

Numele și prenumele	Salariul de încadrare	Persoane aflate în întreținere	Venituri brute din salariu
1. Dumbrava Gh.	1.700	-	1.950
2. Ionescu A.	1.900	2	2.080
3. Paraschiv P.	2.100	1	2.350

Calculul impozitului pe veniturile din salarii:

Elemente de calcul	Dumbrava Gh.	Ionescu A.	Paraschiv P.
Venitul brut	1.950	2080	2.350
Salariul de încadrare	1.700	1900	2.100
Contribuția la asigurările sociale (9,5%)	185	198	223
Contribuția la asigurările sociale de sănătate (6,5%)	128	135	153
Contribuția la fondul de șomaj (0,5%)	10	10	12
Venitul net	1.627	1637	1.962

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Elemente de calcul	Dumbrava Gh.	Ionescu A.	Paraschiv P.
Deducerea personală	-	540	300
Venitul impozabil	1.627	1097	1.652
Impozitul pe veniturile din salariu	260	176	264
Salariul net	1.367	1461	1.698

- obligația de plată a impozitului pe veniturile din salarii:

700	421 Personal – salarii datorate	=	444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	700

- plata impozitului:

700	444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	=	5121 Conturi la bănci în lei	700

5.4.3. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

Microîntreprinderea este o entitate patrimonială română care îndeplinește, la sfârșitul exercițiului financiar precedent, următoarele condiții: [1]

a) au ca obiect de activitate producția de bunuri materiale, prestarea de servicii și/sau comerțul;

b) numărul de salariați între 1 și 9;

c) venituri realizate mai puțin de 100.000 euro;

d) capitalul social este deținut de persoane, altele decât statul, autoritățile locale și instituțiile publice.

O entitate nou înființată poate opta să plătească impozit pe veniturile microîntreprinderilor, începând cu primul an fiscal, dacă la data înregistrării la Registrul Comerțului sunt îndeplinite condițiile a) și d), iar condiția b) va fi îndeplinită în termen de 60 de zile inclusiv, de la data înmatriculării.

Cota de impozitare este de 3% aplicată la veniturile realizate trimestrial, înregistrate în conturile din clasa a VII-a „Venituri", cu excepția celor înregistrate în conturile: **711 „Variația stocurilor", 721 „Venituri din pro-**

[1] *Codul fiscal actualizat*, art. 103.

BCU "CAROL I" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

ducția de imobilizări necorporale", 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale"; 781 „Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare" și 786 „Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare".

Plata impozitului se face trimestrial, până la data de 25 inclusiv, a primei luni din trimestrul următor.

Exemplu: La 31.03.N, veniturile realizate, cumulat de la începutul anului:

- .venituri din vânzarea produselor finite (cont 701) 12.000 lei
- variația stocurilor (cont 711) 2.000 lei
- alte venituri din exploatare (cont 758) 3.100 lei
- venituri din dobânzi (cont 766) 900 lei
- venituri din diferențe de curs valutar (cont 765) 1.200 lei

Total venituri 19.200 lei

Determinarea impozitului:

- veniturile impozabile: 17.200 lei (19200 – 2000);
- impozitul: 516 lei (17.200 x 3%);
- obligația de plată (31.03.N):

516	698 Cheltuieli cu impozitul pe venit	=	4418 Impozitul pe venit	516

- plata impozitului pe venit (25.04.N):

516	4418 Impozitul pe venit	=	5121 Conturi la bănci în lei	516

5.4.4. Taxa pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat bugetului de stat de către entitățile care efectuează operațiuni impozabile (operațiuni supuse TVA). Taxa pe valoarea adăugată se aplică în țara în care se consumă bunurile și/sau serviciile și nu în țara în care acestea se realizează.

Sunt cuprinse în sfera de aplicare a TVA, operațiunile impozabile care îndeplinesc cumulativ trei condiții:

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, efectuate cu plată;
- sunt efectuate de persoane impozabile;
- rezultă din activități economice reglementate de lege.

Persoana impozabilă reprezintă orice entitate care, indiferent de statutul său juridic, efectuează de o manieră independentă diverse activități economice.

Din punctul de vedere al regimului de impozitare, operațiunile economice se clasifică în următoarele categorii:

a) operațiuni taxabile la care se aplică *cota standard de 19%,* cum sunt: livrările de bunuri corporale şi necorporale; prestări de servicii; lucrările de construcții; operațiuni de intermedieri; de consulting, publicitate, studii şi cercetări etc.; şi *cota redusă de 9%:* medicamentele de uz uman şi veterinar; livrările de proteze şi produse ortopedice, inclusiv accesoriile acestora, cu excepția protezelor dentare; dreptul de intrare la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, grădini zoologice şi botanice, târguri, expoziții, cinematografe;

b) operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere (plătitorii de TVA au dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor şi serviciilor cumpărate şi destinate realizării operațiunilor respective), cum sunt: exportul, prestările de servicii legate direct de export, transportul internațional de persoane;

c) operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere (plătitorii de TVA nu au drept de deducere a TVA aferentă bunurilor şi serviciilor cumpărate şi destinate realizării acestor operațiuni), cum sunt: activități de interes general (spitalizarea şi îngrijirile medicale desfăşurate de unități autorizate, activitatea de învățământ, servicii ce au legătură cu practicarea sporturilor, operațiunile bancare efectuate de bănci, case de economii, case de schimb valutar, case de ajutor reciproc, cooperative de credit, operațiunile de asigurare şi reasigurare, activitățile specifice posturilor publice naționale de radio şi televiziune, activitățile economice realizate de producătorii agricoli individuali, aportul în natură la capitalul social efectuat între două persoane impozabile şi alte operațiuni prevăzute în Codul fiscal.

BCU "ASE" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

d) alte operațiuni scutite, cum sunt: importul de bunuri destinate comercializării în regim duty-free; bunuri introduse în țară a căror livrare este scutită și pe teritoriul României, importul de mostre fără valoare comercială, echipamente pentru protecția mediului.

Baza de impozitare este reprezentată de:

- prețul de livrare pentru bunurile vândute sau serviciile prestate, inclusiv subvențiile legate de prețul acestor operațiuni;
- costul de achiziție pentru bunurile și serviciile cumpărate, sau costul de producție (în situațiile: utilizarea bunurilor fabricate în scopuri ce nu au legătură cu activitatea economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării de alte persoane fizice sau juridice în mod gratuit, dacă TVA aferentă acestor bunuri a fost dedusă).

Se includ în baza de impozitare cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport, asigurare, taxele vamale, accizele, impozitele și taxele decontate cumpărătorului.

Nu se cuprind în baza de impozitare: reducerile comerciale și financiare, acordate de furnizori direct clienților, dobânzile percepute pentru plăți cu întârziere, vânzări cu plata în rate; bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau alte cauze de forță majoră; stocurile degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă degradarea se datorează unor cauze obiective; ambalajele care circulă la schimb; perisabilitățile în limitele stabilite de lege.

Dreptul de deducere a TVA presupune scăderea din TVA colectată (facturată pentru bunurile livrate și serviciile prestate) aferentă unei luni a TVA deductibilă (pentru cumpărările de bunuri și servicii) aferentă aceleiași perioade, în mod global (nu pentru fiecare operațiune în parte).

Diferența rezultată din compararea TVA colectată cu TVA deductibilă se decontează cu bugetul statului, astfel:

- TVA colectată > TVA deductibilă, rezultă TVA de plată (datorie față de bugetul statului);
- TVA colectată < TVA deductibilă, rezultă TVA de recuperat (creanță asupra bugetului de stat).

BCU "LUCIAN BLAGA" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Taxa pe valoarea adăugată se aplică numai asupra valorii adăugate din fiecare stadiu al circuitului economic – producție sau comercializare.

Dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor şi serviciilor achiziționate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere şi operațiuni fără drept de deducere, se determină în raport cu gradul de utilizare a bunurilor şi serviciilor cumpărate la realizarea operațiunilor cu drept de deducere.

Entitățile patrimoniale care realizează ambele tipuri de operațiuni sunt obligate să țină evidența separată a gestiunilor de bunuri conform cu destinația acestora şi să întocmească trei jurnale de cumpărări în baza cărora se determină TVA care poate fi dedusă: jurnalul de cumpărări pentru achiziții de bunuri şi servicii, utilizate pentru efectuarea de operațiuni cu drept de deducere; jurnal de cumpărări pentru achiziții de bunuri şi servicii, utilizate pentru efectuarea de operațiuni care nu dau drept de deducere şi jurnal de cumpărări pentru achiziții de bunuri şi servicii, utilizate pentru ambele tipuri de operațiuni (TVA aferentă acestor operațiuni se deduce pe baza proratei).

Prorata TVA se determină, de regulă, anual. La cererea justificată a entităților adresată organelor fiscale se poate determina şi lunar. Prorata TVA calculată anual sau lunar trebuie utilizată în cursul unui an calendaristic.

Prorata TVA = (Venituri care dau drept de deducere / Total venituri) x 100

Procentul obținut se ponderează cu TVA deductibilă înregistrată în cursul lunii pe bază de documente justificative, suma rezultată se deduce din TVA colectată, diferența de TVA deductibilă se înregistrează ca o cheltuială de exploatare.

Dacă prorata TVA se determină anual, pentru lunile ianuarie – noiembrie, TVA de dedus se determină pe baza proratei din anul precedent. La sfârşitul anului, se determină prorata definitivă pe baza operațiunilor realizate în cursul anului. Diferența rezultată pe baza proratei definitive şi suma dedusă efectiv pe baza proratei provizorii se regularizează la sfârşitul anului, fiind înscrisă în decontul de TVA. Pentru luna decembrie se utilizează prorata definitivă.

BCU CHIȘINĂU UNIVERSITY LIBRARY

Perioada fiscală pentru TVA este luna calendaristică, cu excepția entităților care nu au depășit în cursul anului precedent cifra de afaceri de 100.000 euro, pentru care perioada fiscală este trimestrul.

Contabilitatea sintetică a taxei pe valoarea adăugată se realizează cu ajutorul contului **442 „Taxa pe valoarea adăugată"**, care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II; **4423 „TVA de plată", 4424 „TVA de recuperat", 4426 „TVA deductibilă", 4427 „TVA colectată", 4428 „TVA neexigibilă".**

Contul 4423 „Taxa pe valoarea adăugată de plată"

După conținutul economic, este *un cont de datorii fiscale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată de plătit la bugetul statului.

În *credit*, se înregistrează:

- diferența dintre TVA colectată (mai mare) și TVA deductibilă (mai mică), stabilită la sfârșitul lunii (4427).

În *debit*, se înregistrează:

- TVA de plată virată bugetului de stat (5121, 5311);
- TVA de recuperat din perioada precedentă, compensată (4424);
- datoriile anulate (7588).

Soldul creditor al contului reprezintă TVA de plătit.

Contul 4424 „Taxa pe valoarea adăugată de recuperat"

După conținutul economic, este *un cont de creanțe fiscale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului.

În *debit*, se înregistrează:

- diferența dintre TVA deductibilă (mai mare) și TVA colectată (mai mică), stabilită la sfârșitul lunii (4426).

În *credit*, se înregistrează:

- TVA de recuperat încasată de la bugetul statului pe baza cererii de rambursare (5121);

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

➢ TVA de recuperat compensată în perioada următoare cu TVA de plată (4423).

Soldul debitor al contului reprezintă TVA de recuperat de la bugetul statului.

Contul 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă"

După conținutul economic, este *un cont de creanțe fiscale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale sau în alte documente legale emise de către furnizori, aferente bunurilor și serviciilor achiziționate.

În *debit*, se înregistrează:

➢ TVA deductibilă înscrisă în documentele legale emise de furnizori pentru cumpărări de bunuri și servicii (401, 404, 5121, 5311, 542);

➢ TVA deductibilă evidențiată anterior ca TVA neexigibilă (4428).

În *credit*, se înregistrează:

➢ sumele deductibile din TVA deductibilă care se compensează (se scad) din TVA colectată (4427);

➢ diferențele dintre TVA deductibilă (mai mare) și TVA colectată (mai mică) ce urmează a se recupera de la bugetul statului (4424);

➢ prorata din TVA deductibilă, devenită nedeductibilă (635);

➢ TVA deductibilă aferentă sconturilor primite de la furnizori (401).

Nu are sold la sfârșitul lunii.

Contul 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată"

După conținutul economic, este *un cont de datorii fiscale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de bunuri, executărilor de lucrări și prestărilor de servicii.

În *credit*, se înregistrează:

➢ TVA colectată aferentă vânzărilor de bunuri și servicii către clienți (4111, 5311);

➢ TVA colectată aferentă lipsurilor imputate (4282, 461);

➢ TVA neexigibilă, devenită TVA colectată (4428);

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

➢ TVA aferentă bunurilor şi serviciilor utilizate pentru consumul propriu sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor neimputabile, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură (635);

➢ TVA aferentă avansurilor încasate (411, 5121, 5311).

În *debit*, se înregistrează:

➢ TVA deductibilă (4426);

➢ diferenţele dintre TVA colectată (mai mare) şi TVA deductibilă (mai mică) ce urmează a se plăti la bugetul de stat (4423);

➢ TVA aferentă sconturilor acordate clienţilor (4111);

➢ TVA aferentă garanţiilor pentru bună execuţie, reţinută de beneficiarii lucrărilor (4428);

➢ decontarea TVA aferentă avansurilor încasate (4111).

Nu are sold la sfârşitul lunii.

Contul 4428 „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă"

După conţinutul economic, poate fi *un cont de creanţe*, pentru cumpărări de bunuri şi servicii: cu plata în rate; ce nu sunt însoţite de facturile furnizorilor sau *un cont de datorii pe termen scurt*, pentru vânzări de bunuri şi servicii; cu plata în rate; ce nu sunt însoţite de facturi şi pentru *stocuri de mărfuri* înregistrate la preţuri de vânzare cu amănuntul în entităţile care ţin evidenţa la acest preţ.

După funcţia contabilă, este *un cont bifuncţional* (de activ, când evidenţiază creanţe; de pasiv, când evidenţiază datorii) care ţine evidenţa TVA neexigibilă:

- inclusă în preţul cu amănuntul al mărfurilor existente în gestiunea entităţilor comerciale cu amănuntul;
- aferentă vânzărilor şi cumpărărilor de bunuri şi servicii cu plata în rate;
- aferentă livrărilor de bunuri şi servicii pentru care nu s-au întocmit facturi.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În *debit*, se înregistrează:

➢ TVA aferentă mărfurilor vândute, donate, constatate lipsă la inventariere, distruse de calamități, depreciate, când evidența se ține la prețul cu amănuntul (371);

➢ TVA aferentă cumpărărilor de bunuri şi servicii cu plata în rate (401, 404);

➢ TVA aferentă cumpărărilor de bunuri şi servicii pentru care nu s-au primit facturi (408);

➢ TVA neexigibilă devenită colectată la încasarea ratelor sau la emiterea facturilor (4427);

➢ TVA amânată la plată (446).

În *credit*, se înregistrează:

➢ TVA aferentă mărfurilor intrate în gestiune sau constatate în plus la inventariere (371);

➢ TVA aferentă vânzărilor de bunuri şi servicii cu plata în rate (411);

➢ TVA aferentă livrărilor de bunuri şi servicii pentru care nu s-au întocmit facturi (418);

➢ TVA neexigibilă devenită deductibilă la achitarea ratelor sau la sosirea facturilor (4426);

➢ TVA aferentă garanțiilor pentru bună execuție, reținută de beneficiarii lucrărilor (4427).

Soldul debitor al contului reprezintă TVA neexigibilă aferentă:

- cumpărărilor cu plata în rate;
- cumpărărilor pentru care nu s-au primit facturi.

Soldul creditor al contului reprezintă TVA neexigibilă aferentă mărfurilor aflate în stoc evaluate la prețul de vânzare cu amănuntul; livrărilor cu plata în rate; livrărilor pentru care nu s-au întocmit facturi.

Exemplu: În cursul lunii decembrie, au loc următoarele tranzacții şi evenimente economice.

BCU IAŞI (CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1) achiziție de mijloace de transport, costul de achiziție: 30.000 lei:

35.700	%	=	404	35.700
30.000	2133		Furnizori de imobilizări	
	Mijloace de transport			
5.700	4426			
	TVA deductibilă			

2) vânzare (facturare) de produse finite, prețul de vânzare fără TVA: 40.000 lei:

47.600	4111	=	%	47.600
	Clienți		701	40.000
			Venituri din vânzarea produselor finite	
			4427	7.600
			TVA colectată	

3) livrare de produse finite fără factură (pe baza avizului de însoțire), valoarea: 15.000 lei. Ulterior, se întocmește factura, prețul de livrare: 16.000 lei, fără TVA:

17.850	418	=	%	17.850
	Clienți – facturi de întocmit		701	15.000
			Venituri din vânzarea produselor finite	
			4428	2.850
			TVA neexigibilă	

- întocmirea facturii:

21.890	%	=	%	21.890
19.040	4111		701	1.000
	Clienți		Venituri din vânzarea produselor finite	
2.850	4428		418	17.850
	TVA neexigibilă		Clienți – facturi de întocmit	
			4427	3.040
			TVA colectată	

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4) recepția de materii prime de la furnizori, costul de achiziție 20.000 lei:

23.800	%	=	401	23.800
20.000	301		Furnizori	
	Materii prime			
3.800	4426			
	TVA deductibilă			

5) factura privind consumul de energie electrică, valoarea facturii: 2.700 lei, fără TVA:

3.213	%	=	401	3.213
2.700	605		Furnizori	
	Cheltuieli privind energia și apa			
513	4426			
	TVA deductibilă			

6) lipsă de materii prime neimputabilă, valoarea de intrare: 300 lei:

357	%	=	%	357
300	601		301	300
	Materii prime		Materii prime	
57	635		4427	57
	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		TVA colectată	

7) lipsă de produse finite, datorată patrimoniului, costul de producție: 75 lei, prețul de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA: 98 lei:

- imputarea și ieșirea din gestiune a produselor finite:

173	%	=	%	173
98	4282		7581	82
	Alte creanțe în legătură cu personalul		Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități	
75	711		4427	16
	Variația stocurilor		TVA colectată	
			345	75
			Produse finite	

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Situația conturilor de TVA la sfârșitul lunii:

D	4426	C
(1) 5700		
(4) 3800		
(5) 513		
(R.D.) 10.013		

D	4427	C
	7600 (2)	
	3040 (3)	
	57 (6)	
	16 (7)	
	10.713 (R.C.)	

D	4428	C
(3) 2850	2850 (3)	
(R.D.) 2850	2850 (R.C.)	

TVA colectată	Valoare	TVA
- livrări de bunuri (produse finite)	66.640	10.640
- lipsuri de bunuri (materii prime și produse finite)	455	73
- operațiuni scutite cu drept de deducere	-	-
- operațiuni scutite fără drept de deducere	-	-
Total	67.095	10.713

Prorata TVA = (56.382/56.382) x 100 = 100 %

TVA deductibilă	Valoare	TVA
- Cumpărări de bunuri și servicii care dau drept de deducere	62.713	10.013
- Cumpărări de bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni fără drept de deducere	-	-
- Cumpărări scutite de TVA	-	-
Total de dedus	100 %	= 10.713
TVA de plată din lunile precedente		-
TVA de recuperat din lunile precedente		-
TVA de plată		700 lei

- regularizarea TVA la 31.12.N:

10.173	4427 TVA colectată	=	% 4426 TVA deductibilă	10.713 10.013
			4423 TVA de plată	700

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- plata TVA (până la 25.01.N+1):

700	4423 TVA de plată	=	5121 Conturi la bănci în lei	700

Alte situații privind regularizarea TVA de la 31.12.N.

a) TVA de recuperat din luna precedentă: 500 lei (sold debitor, cont 4424 „TVA de recuperat"

- Compensarea TVA de recuperat cu TVA de plată şi plata diferenței 200 lei (700 – 500):

700	4423 TVA de plată	=	% 4424 TVA de recuperat	700 500
			5121 Conturi la bănci în lei	200

b) 25% din veniturile realizate în luna decembrie sunt obținute din operațiuni scutite, fără drept de deducere:

Prorata TVA = (42.287/56.382) x 100 = 75%

TVA deductibilă dedusă din TVA colectată: 7.510 lei (10.013 x 75%)

Diferența de TVA deductibilă: 2.503 lei (10.013 – 7510):

13.216	%	=	%	13.216
10.713	4627 TVA colectată		4426 TVA deductibilă	10.013
2.503	635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate		4423 TVA de plată	3.203

c) TVA aferentă importului de bunuri şi servicii: prețul extern în valută: 4.800 $, cursul de schimb la data stabilirii valorii în vamă: 1$ = 2,8 lei, taxa vamală: 10 %, comision vamal: 0,5 %, TVA 19%, asigurarea pe parcurs extern: 200 $.

- recepția materiilor prime:

15.470	301 Materii prime	=	% 401 Furnizori	15.470 14.000 (5.000 $ x 2,8 lei)
			446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	1.400 (14.000 x 10%)

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	447 Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate		70 (14.000 x 0,5%)	

- plata în vamă a taxei vamale, comision vamal şi TVA:

(TVA = 15470 x 19% = 2939 lei)

4.409	%	=	5121	4.409
1.470	446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate		Conturi la bănci în lei	
2.939	4426 TVA deductibilă			

- deducerea TVA, în condiţiile în care TVA colectată în luna decembrie este de 5700 lei, prorata TVA 75% (2939 x 75%) = 2204 lei.

- diferenţa de TVA deductibilă: 2939 – 2204 = 735 lei.

6.435	%	=	4426	6.435
5.700	4427 TVA colectată		TVA deductibilă	2.939
735	635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate		4423 TVA de plată	3.496

d) TVA aferentă exportului de bunuri şi servicii: preţul de livrare al produselor finite: 8.000 $, cursul de schimb la data livrării: 1$=2,6 lei, TVA deductibilă aferentă cumpărărilor de stocuri şi servicii necesare obţinerii produselor finite destinate exportului: 2470 lei.

- facturarea la export (exportul scutit de TVA):

20.000	4111 Clienţi	=	701 Venituri din vânzarea produselor finite	20.000 (8.000$ x 2,5 lei)

- decontul de TVA, la 31.12.N:

2.470	4424 TVA de recuperat	=	4426 TVA deductibilă	2.470

- încasarea TVA de la bugetul statului:

2.470	5121 Conturi la bănci în lei	=	4424 TVA de recuperat	2.470

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

e) taxarea inversă a TVA (nu conduce la operațiuni de plată, respectiv, încasare, dar se înregistrează în contabilitate).

- Entitatea „X" vinde mobilier entității „Y", prețul de vânzare: 17.000 lei, fără TVA, valoarea de intrare: 20.000 lei, amortizarea cumulată 4.000 lei.

La entitatea „X":

- vânzarea mobilierului:

20.230	%	=	%	20.230
17.000	461		7583	17.000
	Debitori diverşi		Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital	
3.230	4426		4427	3230
	TVA deductibilă		TVA colectată	

- scăderea din activul entității a mobilierului vândut:

20.000	%	=	214	20.000
4.000	2814		Mobilier, aparatură, birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale	
	Amortizarea altor imobilizări corporale			
16.000	6583			
	Cheltuieli cu activele cedate şi alte operaţii de capital			

- încasarea facturii:

17.000	5121	=	461	17.000
	Conturi la bănci în lei		Debitori diverşi	

La entitatea „Y":

- recepția mobilierului:

20.230	%	=	%	20.230
17.000	214		404	17.000
	Mobilier, aparatură, birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale		Furnizori de imobilizări	
3.230	4426		4427	3.230
	TVA deductibilă		TVA colectată	

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- plata facturii:

17.000	404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	17.000

5.4.5. Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

a) ***Impozitul pe dividende*** se determină prin aplicarea cotei de 10% asupra dividendelor brute acordate din profitul net al exercițiului financiar şi pentru care s-au aprobat situațiile financiare de către adunarea generală a acționarilor/asociaților. Se achită la bugetul statului până la data de 25 inclusiv, a lunii următoare celei în care s-au plătit dividendele, sau cel mai târziu 31.12, dacă dividendele nu s-au plătit în cursul exercițiului financiar curent.

Contabilitatea sintetică a altor impozite, taxe şi vărsăminte asimilate se realizează cu ajutorul următoarelor conturi:

Contul 446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

După conținutul economic, este *un cont de datorii fiscale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența decontărilor cu bugetul statului sau cu bugetele locale privind alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, cum sunt: accizele, impozitul pe dividende, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri etc.

În *credit*, se înregistrează:

- alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate datorate bugetului (635);
- impozitul pe dividende datorat (457);
- accizele şi taxele vamale aferente bunurilor importate (208, 212, 2131 la 2134, 214, 301, 302, 303, 361, 371, 381);
- TVA amânată la plată (4428).

În *debit*, se înregistrează:

- alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate virate bugetului (5121, 5311);
- datoriile anulate (7588).

BCU "ASACHI" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Soldul creditor al contului reprezintă alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, datorate bugetului statului sau bugetelor locale.

Contul 447 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate"

După conținutul economic, este *un cont de datorii fiscale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența decontărilor cu bugetul statului privind fondurile speciale.

În *credit*, se înregistrează:

- datoriile şi vărsămintele de efectuat către bugetul statului (635).

În *debit*, se înregistrează:

- datoriile şi vărsămintele achitate bugetului statului (5121, 5311);
- datoriile anulate (7588).

Soldul creditor al contului reprezintă alte datorii şi vărsăminte asimilate datorate bugetului de stat, bugetelor locale sau altor investiții publice.

Contul 4481 „Alte datorii față de bugetul statului"

După conținutul economic, este *un cont de datorii fiscale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența decontărilor privind alte datorii față de bugetul statului.

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităților datorate bugetului de stat (6581).

În *debit*, de înregistrează:

- datoriile achitate (5121, 5311);
- datoriile anulate (7588).

Soldul creditor al contului reprezintă alte datorii față de bugetul statului.

Contul 4482 „Alte creanțe privind bugetul statului"

După conținutul economic, este *un cont de creanțe fiscale*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența decontărilor privind alte creanțe față de bugetul statului.

În *debit*, se înregistrează:

- sumele cuvenite entității, datorate de către bugetul statului, altele decât impozite şi taxe (758).

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În *credit*, se înregistrează:

- sumele încasate de la bugetul statului (5121, 5311).

Soldul debitor al contului reprezintă alte creanțe față de bugetul statului.

Exemplu: Dividende brute acordate pentru exercițiul financiar N-1, 11.230 lei, impozitul 10%: 1.123 lei, plata dividendelor nete se face în cursul exercițiului financiar N (nu se face până la 31.12.N)

- acordarea dividendelor conform Hotărârii AGA:

11.230	117 Rezultatul reportat	=	457 Dividende de plată	11.230

- impozitul datorat:

1.123	457 Dividende de plată		446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	1.123

- plata dividendelor nete și a impozitului aferent în cursul exercițiului N:

11.230	%	=	5121	11.230
10.107	457 Dividende de plată		Conturi la bănci în lei	
1.123	446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			

- nu s-au plătit dividendele nete în cursul exercițiului N, la 31.12.N se achită impozitul pe dividende:

1.123	446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.123

b) ***Taxele vamale*** reprezintă obligații fiscale ale entității, datorate bugetului de stat, pentru exportul, importul sau tranzitul de bunuri și valori, determinate prin aplicarea cotelor procentuale prevăzute de legislația în vigoare.

Datoria față de bugetul statului se înregistrează în contabilitate în momentul stabilirii valorii în vamă a bunurilor care obiectul importului / exportului sau tranzitului.

c) ***Accizele*** sunt obligații fiscale ale entității, denumite taxe speciale de consumație care se datorează bugetului de stat pentru anumite produse obținute din producția internă sau din import (produse petroliere, alcool

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

etilic, produse din tutun, cafea, bijuterii, parfumuri, autoturisme, confecții de blănuri naturale și altele).

Determinarea accizelor se face în funcție de natura produsului accizat, conform legii, de exemplu:

- pentru produse petroliere: acciza = baza de impozitare (tone produs finit) x acciza specifică (în euro / tonă) x curs valutar;
- pentru țigarete: acciza = acciza specifică + acciza *ad valorem* = [nr. pachete țigarete x nr. țigarete / pachet x acciza (euro/1000 țigarete) x curs valutar] + (nr. pachete țigarete x prețul maxim de vânzare cu amănuntul declarat pe pachet x cota de acciză exprimată procentual);
- pentru cafea: acciza = baza de impozitare (în lei) x acciza specifică (euro/kg sau tonă);
- pentru confecții din blănuri naturale, bijuterii din aur, autoturisme și parfumuri : acciza = baza de impozitare (în lei) x cota procentuală.

Baza de impozitare: pentru produsele din producția internă – prețul de livrare mai puțin accizele; pentru produsele din import – valoarea în vamă la care se adaugă taxele vamale și alte taxe speciale.

Datoria față de bugetul statului privind accizele se înregistrează în contabilitate în momentul livrării produselor, și data stabilirii valorii în vamă (data înregistrării declarației vamale de import).

Exemplu: Import confecții blănuri naturale: prețul extern în valută 20000$, taxa vamală 20%, comision vamal 0,5%, accize 40%, TVA 19%, comision importator 4%, cursul de schimb la data stabilirii valorii în vamă 1$ =2,8 lei.

Calcule financiare		
Valoarea externă	56.000 lei	(20.000$ x 2,8 lei)
Taxa vamală 10%	5.600 lei	(56.000 x 10%)
Comision vamal 0,5%	280 lei	(56.000 x 0,5%)
Accize 40%	24.752 lei	(61.880 x 40%)
TVA 19%	16.460 lei	(86.632 x 19%)
Comision importator 4%	2.240 lei	(56.000 x 4%)

BCU ASE CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În contabilitatea importatorului:

- achiziția mărfurilor în comision pe bază de factură:

103.092	4111 Clienți	=	% 401 Furnizori	103.092 56.000
			446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate TV – 5600 ACC – 24752 TVA – 16460	46.812
			447 Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate	280

- facturarea comisionului:

2.666	4111 Clienți	=	% 704 Venituri din lucrări executate și servicii prestate	2.666 2.240
			4427 TVA colectată	426

- plata în vamă a taxelor (taxa vamală, TVA), a comisionului vamal și accizelor:

47.092	%	=	5121 Conturi la bănci în lei	47.092
46.812	446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			
280	447 Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate			

d) Impozitele și taxele locale

1) Impozitul pe clădiri se datorează de către persoanele juridice care dețin în proprietate clădiri, indiferent de locația acestora (urban sau rural) și destinație.

BCU MASS CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Cota de impunere, stipulată în Codul fiscal este cuprinsă între 0,5% și 1,5% (consiliile locale stabilind cota de impunere între aceste limite), aplicată asupra valorii de intrare.

Pentru clădirile amortizate integral, valoarea impozabilă se reduce cu 15%. Plata impozitului se face trimestrial, în patru rate egale, până la data de 15 a ultimei luni din trimestru, cu excepția ultimului trimestru când plata trebuie făcută până la 15 noiembrie.

2) Impozitul și taxa pe teren este un impozit local care se stabilește în sumă fixă pe metru pătrat de teren, în mod diferențiat, în intravilanul localităților, pe ranguri de localități și zone, iar pentru extravilan, pe ranguri de localități și categorii de folosință a terenurilor pe zone. Impozitul pe teren nu se aplică asupra terenurilor pentru care se plătesc taxe (terenuri proprietate publică și privată a statului sau a unităților administrativ-teritoriale).

3) Taxa asupra mijloacelor de transport se datorează de entitățile care dețin în proprietate mijloace de transport cu tracțiune mecanică, calculată în funcție de capacitatea cilindrică a motorului, exprimată în centimetri cubi. Pentru automobilele de transport marfă cu masa totală maximă autorizată peste 12 tone, taxa este stabilită în sumă fixă pe an, în funcție de numărul de axe și sistemul de suspensie.

4) Alte impozite și taxe locale cuprind taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor, taxa pentru folosirea mijloacelor pentru reclamă și publicitate, impozitul pe spectacole, taxa hotelieră și altele.

5) Alte contribuții datorate: contribuții la fondul special al drumurilor publice (cotă de 45% aplicată la prețul cu ridicata la rafinărie pentru carburanții auto din producția internă și a valorii în vamă pentru carburanții din import); fondul pentru promovarea și modernizarea turismului (cota de 3% aplicată la veniturile realizate din activitatea turistică); fondul special de sănătate publică (cota de 12% din încasările privind publicitatea la produsele de alcool și tutun, o cotă de 2% din veniturile obținute din procurarea și vânzarea produselor din alcool și tutun și o cotă de 2% din adaosul comercial aferent vânzării mărfurilor din categoria alcoolului și tutunului); fondul pentru mediu (o cotă de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor

BCU TRANSILVANIA UNIVERSITY LIBRARY

feroase şi neferoase, taxele pentru emisiile de poluanţi în atmosferă, o taxă de 1 leu/kg din greutatea ambalajelor introduse pe piaţa naţională de către importatorii şi producătorii de bunuri ambalate şi ambalaje de desfacere, o cotă de 2% din valoarea substanţelor clasificate ca fiind periculoase pentru mediu, comercializate de către producători sau importatori).

Toate impozitele, taxele şi contribuţiile datorate de entităţile patrimoniale sunt înregistrate în contabilitate ca şi cheltuieli de exploatare (debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" şi creditul conturilor 446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" şi 447 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate", în funcţie de natura taxelor, impozitelor şi contribuţiilor datorate.

5.4.6. Decontările în cadrul grupului şi cu acţionarii sau asociaţii

a) Decontările în cadrul grupului cuprind creanţele şi datoriile apărute între societatea mamă şi entităţile afiliate şi/sau cele dintre entităţile afiliate, determinate de acordarea/primirea de ajutoare materiale şi/sau financiare cu titlu rambursabil.

Contabilitatea datoriilor şi creanţelor generate de relaţiile în cadrul grupului se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I **451 „Decontări între entităţile afiliate"**, care se detaliază pe două conturi sintetice de gradul II:

4511 „Decontări între entităţile afiliate"

4518 „Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate"

Exemplu: Societatea mamă acordă unei filiale din cadrul grupului un ajutor financiar în valoare de 18.000 lei, dobânda anuală 6%, durata 2 ani. Restituirea ajutorului financiar şi dobânda aferentă se face lunar.

- acordarea ajutorului financiar şi înregistrarea dobânzii de primit pentru prima lună (dobândă = 0,5% x 18.000 = 90 lei):

18.000	4511 Decontări între entităţile afiliate	=	5121 Conturi la bănci în lei	18.000
90	4518 Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate		766 Venituri din dobânzi	90

BCU IAŞI CENTRALĂ UNIVERSITARĂ LIBRARY

- încasarea primei rate şi dobânda aferentă (rata lunară: 18.000 / 24 = 750 lei):

840	5121 Conturi la bănci în lei	=	% 4511 Decontări între entităţile afiliate	840 750
			4518 Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate	90

Calculele şi înregistrările în contabilitate se repetă până la sfârşitul perioadei, se modifică numai valoarea dobânzii, aceasta calculându-se la valoarea ajutorului de rambursat.

Exemplu: Dobânda pentru ultima lună: (750 x 0,5%) = 3,75 lei

- dobânda de încasat:

3,75	4518 Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate	=	766 Venituri din dobânzi	3,75

- încasarea ratei şi dobânda aferentă:

753,50	5121 Conturi la bănci în lei	=	% 4511 Decontări între entităţile afiliate	753,50 750
			4518 Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate	3,75

b) Decontările cu acţionarii/asociaţii au ca obiect aporturile subscrise şi vărsate pentru constituirea şi creşterea capitalului social, datoriile determinate de rambursările şi retragerile de capital, datoriile privind sumele depuse sau lăsate în contul entităţii şi decontările privind dividendele de plată.

Contabilitatea acestor decontări se ţine cu ajutorul conturilor:

Contul 4551 „Acţionari/asociaţi – conturi curente"

După conţinutul economic, este *un cont de datorii faţă de acţionari sau asociaţi*, iar după funcţia contabilă, este *un cont de pasiv*, care ţine evi-

BCU ASE CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

denţa sumelor lăsate temporar la dispoziţia entităţii de către acţionari sau asociaţi.

În *credit*, se înregistrează:

- sumele depuse de către acţionari sau asociaţi (5121, 5124, 5311, 5314);
- dividendele nete depuse în contul curent al entităţii (457).

În *debit*, se înregistrează:

- sumele restituite acţionarilor sau asociaţilor (5121, 5124, 5311, 5314).

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de entitate acţionarilor sau asociaţilor.

Contul 4558 „Acţionari/asociaţi – dobânzi la conturi curente"

După conţinutul economic, este *un cont de datorii faţă de acţionari sau asociaţi*, iar după funcţia contabilă, este *un cont de pasiv*, care ţine evidenţa dobânzilor datorate privind sumele lăsate temporar la dispoziţia entităţii de către acţionari sau asociaţi.

În *credit*, se înregistrează:

- dobânzile datorate (666).

În *debit*, se înregistrează:

- dobânzile achitate (5121, 5124, 5311, 5314);
- dobânzile virate în contul curent al acţionarilor sau asociaţilor (4551).

Soldul creditor al contului reprezintă dobânzile datorate de entitate acţionarilor sau asociaţilor.

Exemplu: Acţionarii depun în contul entităţii suma de 12.000 lei şi lasă în acelaşi cont dividendele nete cuvenite acestora în valoare de 8.000 lei, dobânda datorată de entitate 9 % / an. După 6 luni, sumele depuse în contul entităţii şi dobânda aferentă se achită acţionarilor.

- depunerea sumei de 12.000 lei şi lăsarea dividendelor nete în contul entităţii:

20.000	%	=	4551	20.000
12.000	5121 Conturi la bănci în lei		Acţionari/asociaţi – conturi curente	
8.000	457 Dividende de plată			

BCU ASSOCIATIEL UNIVERSITY LIBRARY

- dobânda datorată pentru 6 luni (20.000 x 0,75 x 6) = 900 lei:

900	666 Cheltuieli privind dobânzile	=	4558 Acționari/asociați – dobânzi la conturi curente	900

- plata sumelor datorate acționarilor:

20.900	%	=	5121	20.900
20.000	4551 Acționari/asociați – conturi curente		Conturi la bănci în lei	
900	4558 Acționari/asociați – dobânzi la conturi curente			

5.4.7. Decontările din operații în participație

Aceste decontări au loc în situația în care două sau mai multe entități economice se asociază pentru realizarea în comun a unor afaceri (construcția unor obiective, desfacerea în comun a unor mărfuri sau alte activități), asocierea având la bază contractul încheiat între parteneri. Entitățile participă la realizarea contractului de asociere în participație cu active sau activități specifice.

Contabilitatea operațiunilor în participație se ține separat de una din entitățile participante, aceasta transmite lunar entităților asociate cote părți din cheltuielile și veniturile efectuate/obținute, în raport cu cotele de participație. Transmiterea bunurilor și valorilor, a cheltuielilor și veniturilor se face pe baza „Decontului pentru operațiuni în participație", care se întocmește lunar.

Rezultatele obținute se repartizează pe fiecare entitate, în funcție de cota de participare, datoriile fiscale (impozite, taxe, contribuții) se achită de fiecare coparticipant, TVA se calculează și decontează de entitatea care ține contabilitatea operațiunilor în participație.

BCU "Ion Creangă" UNIVERSITY LIBRARY

Contabilitatea decontărilor din operații în participație se realizează cu ajutorul contului bifuncțional 458 **„Decontări din operații în participație"**, care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II:

Contul 4581 „Decontări din operații în participație" – pasiv

După conținutul economic, este *un cont de datorii față de asociați*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operații în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți. Este utilizat în contabilitatea asociaților care țin contabilitatea operațiunilor în participație.

În *credit*, se înregistrează:

- sumele primite de la coparticipanți (5121, 5124, 5311, 5314);
- veniturile transferate din operații de participare (701 la 786).

În *debit*, se înregistrează:

- sumele achitate coparticipanților (5121, 5124, 5311, 5314);
- amortizarea calculată de către proprietarul imobilizării, care se transmite coparticipantului care ține evidența operațiilor în participare (281);
- cheltuielile transferate din operații de participare (601 la 686).

Soldul creditor reprezintă datoriile entității privind operațiile în participație.

Contul 4582 „Decontări din operații în participație" – activ

După conținutul economic, este *un cont de creanțe față de asociați*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operații în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți. Este utilizat în contabilitatea asociaților care nu țin contabilitatea operațiunilor în participație.

În *debit*, se înregistrează:

- sumele achitate coparticipanților (5121, 5124, 5311, 5314);
- veniturile primite prin transfer din operații de participare (701 la 786).

În *credit*, se înregistrează:

- sumele primite de la coparticipanți (5121, 5124, 5311, 5314);
- cheltuielile primite din operații de participare (601 la 686).

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Soldul debitor al contului reprezintă creanțele entității privind operațiile în participație.

Exemplu: Două entități se asociază pentru achiziție și desfacerea în comun a unor mărfuri, cota de participație a entității „X" este de 60 %, iar a entității „Y" 40%. Afacerea presupune participarea cu suma de 7.140 lei (care reprezintă costul de achiziție al mărfurilor cumpărate și TVA aferentă). Mărfurile achiziționate se vând, prețul de vânzare, inclusiv TVA 8.568 lei. Contabilitatea operațiunilor în participație se ține de entitatea „X".

La entitatea „X":

- încasarea sumelor de la entitățile asociate în participație:

7.140	5121 Conturi la bănci în lei	=	4581 Decontări din operațiuni în participații – pasiv „X" – 4284 „Y" – 2856	7.140

- achiziția (recepția) mărfurilor, adaosul comercial 20 %, TVA 19%:

9.708	%	=	%	9.708
8.568	371 Mărfuri		401 Furnizori	7.140
1.140	4426 TVA deductibilă		378 Diferențe de preț la mărfuri	1.200
			4428 TVA neexigibilă	1.368

- vânzarea mărfurilor (pe credit comercial):

8.568	4111 Clienți	=	% 707 Venituri din vânzarea mărfurilor	8.568 7.200
			4427 TVA colectată	1.368

- descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute:

8.568	%	=	371 Mărfuri	8.568
6.000	607 Cheltuieli privind mărfurile			

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1.200	378 Diferențe de preț la mărfuri			
1.368	4428 TVA neexigibilă			

- încasarea facturii:

8.568	5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 clienți	8.568

- plata facturii pentru mărfurile cumpărate:

7.140	401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	7.140

- decontul de TVA:

1.368	4427 TVA colectată	=	% 4426 TVA deductibilă	1.368 1.140
			4423 TVA de plată	228

- transmiterea cheltuielilor și veniturilor entității „Y";
- cheltuielile: 2.400 lei (6.000 x 40%):

2.400	4581 Decontări din operații de participație-pasiv	=	607 Cheltuieli privind mărfurile	2.400

- veniturile: 2.880 lei (7200 x 40%):

2.880	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	=	4581 Decontări din operații de participație-pasiv	2.880

- restituirea sumelor primite de societatea „Y" și plata profitului brut 3.336 lei (2.856 + 1.200 x 40%):

3.336	4581 Decontări din operații de participație – pasiv	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.336

- achitarea TVA de plată:

228	4423 TVA de plată	=	5121 Conturi la bănci în lei	228

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

La entitatea „Y":

- cota de participație: 2.856 lei (7.140 x 40%):

2.586	4582 Decontări din operații în participație – activ	=	5121 Conturi la bănci în lei	2.856

- preluarea cheltuielilor:

2.400	607 Cheltuieli privind mărfurile	=	4582 Decontări din operații în participație-activ	2.400

- preluarea veniturilor:

2.880	4582 Decontări din operații în participație – activ	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	2.880

- încasarea sumelor privind contribuția la operațiunea în participație și profitul brut 3336 lei:

3.336	5121 Conturi la bănci în lei	=	4582 Decontări din operații în participație – activ	3.336

- închiderea conturilor de cheltuieli și venituri:

2.400	121 Profit sau pierdere	=	607 Cheltuieli privind mărfurile	2.400
2.880	707 Venituri din vânzarea mărfurilor		121 Profit sau pierdere	2.880

D	121	C
	2400	2880
(SC)	480	

- impozitul pe profit: 76,80 lei (480 x 16%):

76,80	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozitul pe profit	76,80

- închiderea contului de cheltuieli cu impozitul pe profit:

76,80	121 Profit sau pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	76,80

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- plata impozitului pe profit:

76,80	441 Impozitul pe profit	=	5121 Conturi la bănci în lei	76,80

- situația în conturile „5121" și „121":

D	5121	C
	2856	
3336		
	76,80	
(RD)	2932,80	(RC)
3336		
	403,20	(SFD)

D	121	C
2400	2880	
	76,80	
(RD) 2476,80	2880	(RC)
(SFC) 403,20		

5.5. Contabilitatea operațiunilor de regularizare

Aceste operațiuni sunt generate de aplicarea principiului (sau convenției contabile) „independența exercițiului", potrivit căruia fiecare exercițiu financiar trebuie afectat numai cu veniturile și cheltuielile care îi aparțin indiferent de momentul efectuării și înregistrării în contabilitate.

În contabilitate, această operațiune este denumită „delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor" aferente activității unei entități, pe măsura angajării acestora și trecerii lor la rezultatul exercițiului financiar la care se referă.

Această delimitare în timp este necesară, deoarece în cursul unei perioade de gestiune (sau exercițiu financiar) au loc tranzacții și evenimente economice care generează venituri și cheltuieli aferente perioadei de gestiune (sau exercițiului financiar), acestea sunt înregistrate în conturile din clasele: VI și VII din Planul general de conturi; venituri și cheltuieli înregistrate în perioada curentă, dar care aparțin perioadelor viitoare și venituri și cheltuieli înregistrate în perioadele anterioare, dar care aparțin perioadei curente.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În cadrul operațiunilor de regularizare, se include și separarea creanțelor și datoriilor care necesită cercetări și lămuriri suplimentare (nu pot fi considerate creanțe și datorii certe).

Contabilitatea operațiilor de regularizare se realizează cu ajutorul conturilor:

471 „Cheltuieli înregistrate în avans"

472 „Venituri înregistrate în avans"

473 „Decontări din operații în curs de clarificare"

Contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans"

După conținutul economic, este *un cont de active de regularizare*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența cheltuielilor anticipate sau efectuate în avans, care urmează a se suporta eșalonat pe cheltuieli, pe bază de scadențar, în perioada următoare.

În *debit*, se înregistrează:

- cheltuielile cu reparațiile, cu abonamentele, cu chiriile plătite anticipat (401);
- cheltuielile cu reparațiile, cu abonamentele, cu chiriile de achitat anticipat (5121, 5124, 5311, 5314);
- cheltuielile constatate la sfârșitul exercițiului financiar ca fiind aferente perioadelor următoare (605, 611 la 628, 658, 666, 668);
- dobânzile aferente contractelor de leasing financiar (167).

În *credit*, se înregistrează:

- cheltuielile înregistrate în avans integrate în rezultatul exercițiului financiar curent, conform scadențarelor (605, 611 la 628, 658, 666, 668).

Soldul debitor reprezintă cheltuielile în avans, de repartizat în perioadele următoare.

Contul 472 „Venituri înregistrate în avans"

După conținutul economic, este *un cont de pasive de regularizare*, iar după funcția contabilă, este *un cont de pasiv*, care ține evidența veniturilor anticipate sau a veniturilor de realizat, care urmează a se integra eșalonat, pe bază de scadențar, în rezultatele exercițiilor financiare următoare.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

În *credit*, se înregistrează:

- veniturile înregistrate în avans, aferente perioadelor următoare, cum ar fi: chirii, abonamente, asigurări, vânzări cu plata în rate etc. (4111, 461, 5121, 5124, 5311, 5314);

- dobânda de încasat, în cazul leasingului financiar (2674).

În *debit*, se înregistrează:

- veniturile înregistrate în avans aferente perioadei curente (704, 705, 706, 708, 758, 766).

Soldul creditor reprezintă veniturile înregistrate în avans, de repartizat în perioadele următoare.

Contul 473 „Decontări din operații în curs de clarificare"

După conținutul economic, este *un cont de regularizare*, iar după funcția contabilă, este *un cont bifuncțional*, utilizat pentru evidența sumelor în curs de clarificare, care nu pot fi înregistrate pe cheltuieli sau în alte conturi, în mod direct, fiind necesare cercetări și lămuriri suplimentare.

În *debit*, se înregistrează:

- plățile care, în momentul efectuării sau constatării, nu se pot înregistra definitiv, fiind necesare clarificări suplimentare (5121, 5124, 5311, 5314);

- minusuri la recepția bunurilor, a căror cauză nu poate fi stabilită la momentul respectiv (401, 408);

- sumele restituite, necuvenite entității (5121, 5124).

În *credit*, se înregistrează:

- sumele încasate prin conturile de trezorerie și necuvenite (5121, 5124);

- sumele clarificate, trecute pe cheltuieli (601 la 658).

Soldul debitor sau creditor reprezintă sumele în curs de clarificare.

Exemple:

1) La sfârșitul exercițiului N-1, se achită primele de asigurare pentru activele de natura imobilizărilor corporale în valoare de 6.000 lei. În exercițiul N, se repartizează sumele pentru fiecare lună.

- plata primelor de asigurare la sfârșitul exercițiului N-1:

6.000	471 Cheltuieli înregistrate în avans	=	5121 Conturi la bănci în lei	6.000

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- cota primelor de asigurare pentru luna ianuarie, exercițiul N, 500 lei (6.000 x 12):

500	613 Cheltuieli cu primele de asigurare	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans	500

2) lipsă de produse finite, datorată unui furt cu autori necunoscuți, costul de producție 2.000 lei. Ulterior, autorii sunt depistați și se recuperează prețul de vânzare în valoare de 2.500 lei, inclusiv TVA:

- lipsa constatată:

2.000	473 Decontări din operații în curs de clarificare	=	345 Produse finite	2.000

- creanța asupra persoanelor vinovate (nu sunt angajați ai entității):

2.500	461 Debitori diverși	=	% 7581 Venituri din despăgu- biri, amenzi și penalități	2.500 2.101
			4427 TVA colectată	399

- includerea pe cheltuieli a valorii de intrare:

2.000	6581 Despăgubiri, amenzi și penalități	=	473 Decontări din operații în curs de clarificare	2.000

3) încasarea chiriilor (pentru locuințele închiriate angajaților) în luna curentă (decembrie exercițiul N-1) pentru primul trimestru din exercițiul N, 960 lei:

- încasarea chiriilor:

960	5311 Casa în lei	=	472 Venituri înregistrate în avans	960

- venitul din chirii, pentru luna ianuarie, exercițiul N, 320 lei (960 / 3):

320	472 Venituri înregistrate în avans	=	706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	320

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4) constatarea la sfârşitul exerciţiului N-1: cheltuieli cu reparaţiile capitale înregistrate în luna noiembrie în valoare de 48.000 lei (realizate de o entitate specializată) sunt repartizate proporţional pe 2 ani (perioada de garanţie a reparaţiilor):

- cheltuieli cu reparaţiile în luna noiembrie:

57.120	%	=	401	57.120
48.000	611		Furnizori	
	Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile			
9.120	4426			
	TVA deductibilă			

- la sfârşitul exerciţiului N-1, cheltuielile aferente perioadei viitoare: 46.000 lei (48.000 – 2.000):

46.000	471	=	611	46.000
	Cheltuieli înregistrate în avans		Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile	

5.6. Întrebări recapitulative

1. Cum sunt definite şi clasificate datoriile şi creanţele generate de activitatea de exploatare ?

2. Ce sunt efectele comerciale ?

3. În ce situaţie entitatea foloseşte contul 426 „Drepturi de personal neridicate" ?

4. Cum se calculează venitul net din salarii şi venitul impozabil ?

5. Care sunt avantajele primite în scop personal, incluse în venitul impozabil ?

6. Cum este definită TVA şi la ce operaţiuni se calculează ?

7. Când se foloseşte prorata TVA şi cum se calculează ?

8. Care operaţiuni sunt înregistrate ca decontări între entitate şi acţionari sau asociaţi ?

9. Când se înregistrează ajustările pentru deprecierea creanţelor – clienţi ?

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

10. Care sunt reținerile obligatorii din salariile brute ?

11. În ce situații entitatea înregistrează creanțe și datorii neexigibile ?

12. Cum se determină baza de calcul pentru TVA aferentă importurilor ?

13. La ce preț sunt evaluate produsele finite acordate angajaților ca avantaje în natură ?

14. Care este scopul operațiunilor de regularizare ?

15. În ce situații entitatea înregistrează alte datorii și creanțe în legătură cu personalul ?

16. Ce creanțe poate avea entitatea față de bugetul statului ?

17. Care sunt elementele de calcul a indemnizațiilor pentru incapacitate de muncă ?

18. Care este relația de calcul a rezultatului impozabil ?

19. Care venituri sunt luate în calcul la determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor ?

20. La ce dată se achită impozitul pe dividende ?

5.7. Teste grilă de autoevaluare

1) Situația creanțelor – clienți la sfârșitul exercițiului N : client A: 5.950 lei, inclusiv TVA 19 %, probabilitatea de încasare 60 %; client B: 20.000 lei, fără TVA, probabilitatea de încasare 40 % și client C: 11.900 lei, inclusiv TVA, probabilitatea de neîncasare 25 %.

Care este valoarea ajustării pentru deprecierea creanțelor clienți:

a) 23305
b) 16500
c) 25585
d) 22925

2) Entitatea primește de la un furnizor o factură de reducere pentru achiziții de materii prime în valoare de 2.500 lei, din care reducere comer-

BCU ASE CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

cială (risturn) 2.000 lei şi scont de decontare: 500 lei. Cum se înregistrează primirea facturii de reducere ?

a)	401	=	%	2.975
			301	2.000
			767	500
			4426	475
b)	401	=	%	2.975
			701	2.000
			767	500
			4426	475
c)	401	=	%	2.975
			301	2.000
			767	500
			4427	475
d)	401	=	%	2.975
			601	2.000
			667	500
			4426	475

3) Situaţia veniturilor unei microîntreprinderi, la sfârşitul perioadei de gestiune se prezintă astfel:

- venituri din vânzarea produselor finite	1.400 lei
- venituri din producţia de imobilizări corporale	40.100 lei
- venituri din sconturi obţinute de la furnizori	600 lei
- variaţia stocurilor (sold creditor la contul „711“)	1.400 lei
Total venituri	42.500 lei

Cota de impozit este de 3%.

Care este valoarea impozitului pe venit datorată bugetului de stat:

a) 1.275
b) 102
c) 60
d) 1.263

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4) Elementele pentru calculul indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă sunt: nr. zile concediu medical: 14, salariul mediu zilnic pe ultimele 6 luni: 75 lei, deducerea personală: 250 lei.

Care este indemnizația netă ?

a) 922
b) 798,21
c) 833,80
d) 822,25

5) Acționarii depun în contul entității suma de 10.000 euro, durata depunerii 2 luni, dobânda anuală 6 %. Cursul de schimb: la depunerea valutei 1 € = 3,5 lei, la sfârșitul primei luni, 1 € = 3,8 lei, iar la sfârșitul lunii a doua, 1 € = 3,7 lei.

Ce sumă primesc acționarii după 2 luni în lei ?

a) 35350
b) 38000
c) 37370
d) 37000

6) Elementele de calcul a impozitului pe veniturile din salarii: salariul de încadrare 1.500 lei, deducerea personală 300 lei, CAS 9,5%, CASS 6,5%, CFS 0,5%, venituri totale 1.900 lei. Care este valoarea impozitului pe venituri de natura salariilor ?

a) 207,59
b) 254,16
c) 205,84
d) 206,16

7) În cursul lunii decembrie, exercițiul N, au avut loc operațiunile: s-a primit factura în valoare de 1.000 lei, exclusiv TVA: 19%, pentru mărfuri recepționate în baza avizului de expediție în luna noiembrie N, înregistrate

BCU "ASE" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

în contabilitate la prețul de 1.200 lei, exclusiv TVA; s-au vândut mărfuri în valoare de 1.400 lei, exclusiv TVA 19%; la inventariere, s-a constatat un minus de materiale diverse neimputabil, peste normele legale, evaluat la 20 lei, exclusiv TVA. Care este înregistrarea corectă privind TVA de plată, prorata TVA 100%?

a)

256	4427	=	%	256
			4426	193,8
			4423	62,2

b)

408	%	=	%	408
256	4427		4426	190
152	4428		4423	79,8

c)

269,8	4427	=	%	269,8
			4426	190
			4423	79,8

d)

449,8	%	=	%	449,8
190	4428		4426	190
259,8	4427		4428	38
			4423	221,8

8) Factura emisă de furnizor cuprinde următoarele elemente: prețul de livrare, inclusiv TVA 3.570 lei, rabat comercial 10 %, remiză 5 %.

Care este obligația față de furnizor ?

a) 3570
b) 3.448,50
c) 3.034,50
d) 3.064,25

9) Scontul primit de la un furnizor pentru plata unei facturi înainte de termenul de scadență în valoare de 9.520 lei, inclusiv TVA este de 3%.

Care este înregistrarea corectă la plata facturii ?

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

a)	401	=	%	9.520
			767	240
			4426	45,60
			5121	9.234,40
b)	401	=	%	9.520
			767	285,60
			5121	9.234,40
c)	401	=	%	9.520
			767	240
			4427	45,60
			5121	9.234,40
d)	401	=	%	9.520
			767	285,60
			4426	45,60
			5121	9.188,80

10) Creanța asupra unui client pentru livrări de produse finite este de 8.330 lei (preț de livrare, inclusiv TVA). La sfârșitul exercițiului N-1 se constată că entitatea se află în litigiu cu acest client. În exercițiul N, se soluționează litigiul, în favoarea furnizorului și clientul achită 50% din obligație.

Care sunt înregistrările în contabilitate la încasarea creanței în exercițiul N?

a)	7.165	%	=	%	7.165
	4.165	5121		4111	4.165
	3.500	6814		491	3.500
b)	7.665	%	=	%	7.665
	4.165	5121		4118	3.500
	3.500	491		4427	665
				7814	3.500
c)	7.165	%	=	%	7.165
	4.165	5121		4118	3.500
	3.500	491		4428	665
				7814	3.500

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

d)	8.830	5121	=	%	7.165
				4118	4.165
				4111	4.165

Răspunsuri la testele grilă:

1. b;
2. a;
3. c;
4. c;
5. c;
6. d;
7. c;
8. d;
9. a;
10. b.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL 6

CONTABILITATEA TREZORERIEI

6.1. Definiții și structura trezoreriei
6.2. Contabilitatea operațiunilor de trezorerie
6.3. Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt
6.4. Deprecierea investițiilor financiare pe termen scurt
6.5. Întrebări recapitulative
6.6. Teste grilă

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6.1. Definiții și structura trezoreriei

Operațiunile de trezorerie sunt generate de tranzacțiile și evenimentele economice care implică instrumentele financiare pe termen scurt, valorile de încasat, disponibilitățile bănești din conturile bancare, numerarul din casieria entității, creditele bancare pe termen scurt, acreditivele și alte valori de trezorerie.

Instrumentele financiare pentru a fi considerate elemente patrimoniale de trezorerie trebuie să îndeplinească, cumulativ, următoarele condiții:

- sunt extrem de lichide și scadente pe termen scurt ;
- sunt ușor convertibile în numerar;
- pierderea de valoare în cazul conversiei în numerar înainte de scadență trebuie să fie minimă și estimată.

a) Investițiile financiare pe termen scurt (titlurile de plasament sau valorile mobiliare de plasament) sunt titluri de valoare achiziționate în vederea obținerii de câștiguri sub forma:

- diferenței dintre prețul de vânzare și costul de achiziție;
- dividendelor și dobânzilor.

În structurile patrimoniale specifice investițiilor financiare pe termen scurt, se includ: acțiunile achiziționate de la entitățile afiliate, obligațiunile, alte titluri de plasament și dobânzile la obligațiuni și titluri de plasament.

b) Disponibilitățile bănești reprezintă sumele în lei și/sau valută aflate în conturile bancare și casieria entității, cecurile și efectele de încasat.

În IAS 7 „Situația fluxurilor de trezorerie" și O.M.F.P. 1752/2005, este definită noțiunea echivalente de trezorerie, care reprezintă investițiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt ușor convertibile în numerar și sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

c) Acreditivele reprezintă disponibilitățile bănești (lei și/sau valută) păstrate la banca clientului, destinate plății unor datorii față de furnizori, în momentul depunerii documentelor care atestă livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor. Forma de decontare prin acreditiv este solicitată, de regulă,

BCU IASI CENTRALE UNIVERSITARE LIBRARY

de către furnizor, ca o măsură de siguranță pentru încasarea creanțelor. Acreditivul poate fi deschis și prin apelarea la credite bancare pe termen scurt.

d) Avansurile de trezorerie reprezintă creanțe asupra administratorilor sau altor persoane împuternicite de entitate, rezultate din acordarea de numerar (lei și/sau valută) pentru efectuarea unor plăți de valori mici și numerarul acordat ca avans pentru deplasări în interesul entității.

e) Alte valori de trezorerie sunt concretizate în timbre fiscale și poștale, bilete de tratament și odihnă, tichete și bilete de călătorie, tichete de masă și alte valori (bunuri de tezaur, certificate de depozit cu dobândă, warantul și contractele futures).

- Bonurile de tezaur sunt titluri de valoare emise de stat cu reducere (discount), pe termen scurt (cea mai mare scadență fiind de un an, cea obișnuită de 30 de zile). Riscul asociat bonurilor de tezaur este cel mai scăzut (sunt emise de stat).

De exemplu:

Valoarea nominală a unui bon de tezaur 500 lei, prețul de emisiune 485 lei, câștigul realizat după 30 de zile este de 15 lei (diferența dintre valoarea nominală și prețul de emisiune).

- Certificatele de depozit cu dobândă (instrumente de credit emise de stat sau bănci, pentru o perioadă mai mică de un an, câștigul fiind sub forma dobânzii).

- Warantul (titlu de valoare care dă dreptul deținătorului să cumpere acțiunile societății care le-a emis, la un preț fix, într-o perioadă de timp determinată).

- Contractele futures (înțelegerea dintre două părți de a vinde, respectiv, a cumpăra, un anumit activ, la o scadență viitoare).

Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 50 „Investiții pe termen scurt"**, care cuprinde următoarele conturi sintetice operaționale de gradul I:

BCU ASCENTIA UNIVERSITY LIBRARY

- 501 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate"

- 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate"

- 506 „Obligațiuni"

- 508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate", care se detaliază pe două conturi de gradul II:

- 5081 „Alte tipuri de plasament"

- 5088 „Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament"

-509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiții pe termen scurt", care se detaliază pe două conturi de gradul II"

- 5091 „Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate"

- 5092 „Vărsăminte de efectuat pe termen scurt"

Contul 501 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate"

După conținutul economic, este *un cont de plasamente și active bănești*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența acțiunilor deținute la entitățile afiliate, concretizate în acțiuni achiziționate în vederea obținerii unui câștig pe termen scurt, prin vânzarea acestora la un preț mai mare decât cel de cumpărare.

În *debit*, se înregistrează:

- costul de achiziție al acțiunilor cumpărate de la entitățile din cadrul grupului (5091, 5121, 5124, 5311, 5314).

În *credit*, se înregistrează:

- costul de achiziție al acțiunilor vândute (461, 5121, 5124, 5311, 5314);

- diferența dintre prețul de achiziție (mai mare) și prețul de vânzare (mai mic) al acțiunilor vândute (6642).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea acțiunilor deținute pe termen scurt la entitățile din cadrul grupului.

Contul 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate"

După conținutul economic, este *un cont de plasamente și active bănești*, iar după funcția contabilă este un cont de activ, care ține evidența obligațiunilor emise și răscumpărate în vederea anulării acestora.

BCU ASSOCIATIONAL UNIVERSITY LIBRARY

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate (509, 5121, 5124, 5311).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate anulate (161).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate, neanulate.

Contul 506 „Obligațiuni"

După conținutul economic, este *un cont de plasamente și active bănești*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența acțiunilor cumpărate în vederea obținerii unui câștig pe termen scurt.

În *debit*, se înregistrează:

- costul de achiziție a obligațiunilor cumpărate (509, 5121, 5124, 5311).

În *credit*, se înregistrează:

- costul de achiziție al obligațiunilor vândute (461, 5121, 5124, 5311);
- diferența dintre prețul de achiziție și prețul de vânzare al obligațiunilor vândute (6642).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea obligațiunilor deținute în portofoliul entității.

Contul 5081 „Alte titluri de plasament"

După conținutul economic, este *un cont de plasamente și active bănești*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența altor titluri cumpărate în vederea obținerii de venituri financiare.

În *debit*, se înregistrează:

- costul de achiziție al altor investiții pe termen scurt cumpărate (5092, 5121, 5124, 5311, 5314);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente altor valori de trezorerie, cum sunt titlurile de stat în valută și depozitele pe termen scurt în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (765).

În *credit*, se înregistrează:

- costul de achiziție al altor investiții pe termen scurt vândute (461, 5121, 5124, 5311, 5314);

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- diferența dintre prețul de achiziție (mai mare) și prețul de vânzare (mai mic) a altor titluri de plasament vândute (6642);

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente altor valori de trezorerie în valută, stabilite la vânzare sau la închiderea exercițiului financiar (665).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea altor titluri de plasament cumpărate, existente la un moment dat.

Contul 5088 „Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament"

După conținutul economic, este un cont de creanțe asimilate investițiilor pe termen scurt, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența dobânzilor aferente obligațiunilor și titlurilor de plasament cumpărate în vederea obținerii de venituri financiare.

În *debit*, se înregistrează:

- dobânzile de încasat, aferente altor investiții pe termen scurt (512, 531)

În *credit*, se înregistrează:

- dobânzile încasate (512, 531).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea dobânzilor de încasat aferente altor titluri de plasament cumpărate, existente la un moment dat în portofoliul entității.

Contul 5091 „Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate"

Contul 5092 „Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt"

După conținutul economic, sunt *conturi de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența vărsămintelor de efectuat pentru investiții pe termen scurt cumpărate.

În *credit*, se înregistrează:

- costul de achiziție al investițiilor pe termen scurt cumpărate pe credit (501, 505, 508, 5081).

În *debit*, se înregistrează:

- costul de achiziție al investițiilor pe termen scurt achitate (512, 531).

BCU ASE CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Soldul creditor al contului reprezintă costul de achiziție al investițiilor pe termen scurt cumpărate, dar neachitate.

Contabilitatea valorilor de încasat se realizează cu ajutorul contului 511 „Valori de încasat" care se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 5112 „Cecuri de încasat"

- 5113 „Efecte de încasat"

- 5114 „Efecte remise spre scontare"

Contul 5112 „Cecuri de încasat"

După conținutul economic, este *un cont de active circulante băneşti*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența cecurilor primite de la clienți și depuse la bancă spre încasare.

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea cecurilor primite de la clienți și depuse la bancă spre încasare (4111).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea cecurilor încasate (5121).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea cecurilor neîncasate.

Contul 5113 „Efecte de încasat"

După conținutul economic, este *un cont de active circulante băneşti*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența efectelor comerciale primite de la clienți și depuse la bancă spre încasare la scadență.

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea efectelor comerciale primite de la clienți și depuse la bancă spre încasare (413).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea efectelor comerciale încasate (5121).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea efectelor comerciale neîncasate.

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Contul 5114 „Efecte remise spre scontare"

După conținutul economic, este *un cont de active circulante băneşti*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența efectelor comerciale depuse la bancă pentru a fi încasate înainte de scadență (scontate).

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea efectelor comerciale remise spre scontare (413).

În *credit*, se înregistrează:

- valoarea efectelor comerciale încasate înainte de scadență (5121);
- valoarea sconturilor acordate (667).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea efectelor comerciale neîncasate.

Contabilitatea altor valori se realizează cu ajutorul:

contului 532 „Alte valori" care se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

5321 „Timbre fiscale şi poştale"

5322 „Bilete de tratament şi odihnă"

5323 „Tichete şi bilete de călătorie"

5328 „Alte valori"

După conținutul economic, sunt *conturi de active circulante băneşti*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de activ*, care țin evidența altor valori de trezorerie, precum: timbre fiscale, timbre poştale, bonuri valorice de combustibil, bilete de călătorie, tichete de masă etc.

În *debit*, se înregistrează:

- alte valori de trezorerie achiziționate pe credit comercial (401);
- alte valori de trezorerie achiziționate şi achitate în numerar (5311).

În *credit*, se înregistrează:

- alte valori de trezorerie transferate la materiale consumabile (302);
- alte valori de trezorerie consumate (4282, 604, 624, 625, 626).

Soldul debitor al contului reprezintă alte valori de trezorerie existente în gestiunea entității.

Contabilitatea acreditivelor se realizează cu ajutorul **contului 541 „Acreditive"** care se detaliază pe două conturi de gradul II:

BCU IAŞI CENTRUL UNIVERSITAR LIBRARY

5411 „Acreditive în lei"

5412 „Acreditive în valută"

După conținutul economic, sunt *conturi de active circulante băneşti*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de activ*, care țin evidența acreditivelor deschise la bănci (în lei şi / sau valută) pentru efectuarea plăților în favoarea terților.

În *debit*, se înregistrează:

- valoarea acreditivelor deschise la dispoziția terților (581);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente acreditivelor în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (765).

În *credit*, se înregistrează:

- sumele plătite terților din conturile de acreditive (401, 404);
- valoarea acreditivelor neutilizate, virate în conturi de disponibilități (581);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente acreditivelor în valută stabilite la lichidarea acestora sau la închiderea exercițiului financiar (665).

Soldul debitor al conturilor reprezintă valoarea acreditivelor deschise la bănci (în lei şi / sau valută).

Disponibilitățile aflate în conturile bancare se înregistrează în contabilitate cu ajutorul contului 512 „Conturi curente la bănci" care se detaliază pe trei conturi de gradul II: 5121 „Conturi la bănci în lei", 5124 „Conturi la bănci în valută", 5125 „Sume în curs de decontare".

Contul 5121 „Conturi la bănci în lei"

Contul 5124 „Conturi la bănci în valută"

După conținutul economic, sunt *conturi de active circulante băneşti*, iar după funcția contabilă, *sunt conturi de activ*, care țin evidența disponibilităților în lei şi valută existente în conturile bancare ale entității, precum şi a încasărilor şi plăților efectuate prin aceste conturi.

În debit, se înregistrează:

- sumele depuse sau virate în cont din alte conturi de trezorerie (581);
- subvențiile pentru investiții sau de exploatare încasate (131, 445, 741);
- creditele bancare pe termen lung sau scurt încasate (162, 519);

BCU "ALECU RUSSO" UNIVERSITY LIBRARY

- sumele încasate de la societăți legate prin participații, din cadrul grupului sau afara grupului (166, 451, 453);
- sumele încasate reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate (167);
- creanțele imobilizate și dobânzile aferente încasate (267, 763);
- sumele încasate de la clienți și debitori diverși (411, 413, 461)
- sumele recuperate din debite ale personalului (4282);
- TVA de recuperat încasată de la buget (4424);
- sume restituite de la buget, reprezentând impozite și taxe plătite în plus (446, 447, 448);
- sumele depuse în cont de către asociați (4551);
- sumele depuse în cont ca aport în numerar la capitalul social (456);
- sumele primite ca rezultat al operațiilor în participație (458);
- sumele încasate și necuvenite (462 sau 473);
- veniturile încasate în avans (472);
- sumele încasate de la subunități sau de la unitate (481, 482);
- valoarea investițiilor pe termen scurt cedate (501 la 508, 7642);
- valoarea cecurilor și a efectelor comerciale încasate (5112, 5113, 5114);
- veniturile din redevențe, locații de gestiune și chirii (706);
- alte venituri din exploatare încasate (758);
- dividendele încasate pentru participațiile la capitalul altor societăți comerciale (761, 762);
- veniturile din dobânzi încasate (766);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente disponibilităților în valută stabilite la închiderea exercițiului financiar și la decontarea operațiilor în valută (765);
- valoarea sconturilor încasate (767);
- veniturile extraordinare încasate (771).

În *credit*, se înregistrează:

- sumele ridicate din cont și virate în alte conturi de trezorerie (581);
- împrumuturile din emisiuni de obligațiuni rambursate (161);
- creditele bancare pe termen lung și scurt rambursate (162, 519);
- alte împrumuturi și datorii asimilate rambursate sau achitate (167);

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- sumele restituite societăților care dețin titluri de participare ale entității sau ale altor societăți comerciale din cadrul grupului sau legate prin interese de participare (166, 451, 453);

- valoarea de achiziție a investițiilor financiare cumpărate (261 la 265, 501 la 508);

- vărsămintele efectuate pentru titlurile imobilizate şi investițiile financiare pe termen scurt (269, 509);

- sumele achitate privind operațiile în participație (458);

- dobânzile achitate (168, 518, 666);

- avansurile acordate furnizorilor de imobilizări (232, 234);

- valoarea împrumuturilor acordate pe termen lung (267);

- plățile efectuate către furnizori şi creditori diverşi (401 la 408, 462);

- plățile efectuate către personalul entității (421 la 426);

- reținerile din salarii achitate terților (427);

- C.A.S. şi fondul de şomaj achitat (431, 438, 437);

- impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate achitate (441, 4423, 4426, 444, 446 447, 448);

- sumele achitate acționarilor sau asociaților (455, 456);

- dividendele achitate asociaților sau acționarilor (457);

- restituirea sumelor în curs de clarificare (462 sau 473);

- sumele plătite de către unitate sau de către subunități (481, 482);

- plățile efectuate în avans (471);

- valoarea serviciilor bancare plătite (627);

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităților în valută stabilite la închiderea exercițiului financiar şi la decontarea operațiilor în valută (665);

- valoarea sconturilor achitate (667).

Soldul debitor al conturilor reprezintă disponibilitățile în lei sau valută ale entității aflate în conturile bancare.

BCU IAŞI - UAIC - UNIVERSITY LIBRARY

Contul 5125 „Sume în curs de decontare"

După conținutul economic, este *un cont de active circulante băneşti*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ* care ține evidența sumelor aflate în curs de decontare.

În *debit*, se înregistrează:

- sumele virate la bănci sau prin mandat poştal, dar neapărute în extrasele de cont (4111);
- consemnarea de sume în conturi distincte la bănci pentru licitarea de valută (581).

În *credit*, se înregistrează:

- sumele apărute în extrasele de cont ale băncii destinatare (5121, 5124);
- sumele în valută virate în contul de disponibil în valută (581);
- sumele în lei neutilizate, virate în contul de disponibil în lei (581);
- comisionul aferent operațiunilor bancare (627).

Soldul debitor al contului reprezintă sume aflate în curs de decontare.

Contabilitatea decontărilor în numerar se realizează cu ajutorul **contului 531 „Casa"** care se desfăşoară pe două conturi de gradul II:

5311 „Casa în lei"

5314 „Casa în valută"

După conținutul economic, sunt *conturi de active circulante băneşti*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de activ*, care țin evidența numerarului în lei şi în valută existent în casieria entității, precum şi a încasărilor şi plăților efectuate în numerar.

În *debit*, se înregistrează:

- sumele ridicate de la bănci (581);
- sumele încasate de la clienți (411, 419);
- sumele încasate de la debitori şi creditori diverşi (461, 462);
- numerarul depus de către acționari sau asociați (4551);
- sumele încasate de la societățile din cadrul grupului sau de la alte societăți legate prin participații (451, 453);
- sumele încasate reprezentând aport la capitalul social (456);
- veniturile încasate în avans (472);

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- restituirea avansurilor de trezorerie neutilizate (542);
- valoarea investițiilor financiare pe termen scurt cedate (501 la 508, 7642);
- încasările de venituri în numerar (704, 707, 708, 758);
- încasarea în numerar a TVA colectată (4427);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente numerarului în valută stabilite la închiderea exercițiului financiar și decontarea operațiilor în valută (765);
- dobânzile încasate în numerar (5088, 766);
- donațiile încasate în numerar (7582).

În *credit*, se înregistrează :

- depunerile de numerar la bănci (581);
- costul de achiziție al investițiilor financiare cumpărate în numerar (261 la 269, 501 la 509);
- datoriile către furnizori și creditori diverși achitate în numerar (401, 404, 462);
- avansurile acordate furnizorilor (409);
- sumele achitate personalului (421 la 426, 4281);
- sumele achitate societăților din cadrul grupului sau societăților legate prin participație (451, 453);
- plățile în numerar efectuate în avans (471);
- sumele restituite asociaților (455, 456);
- dividendele nete achitate în numerar (457);
- dobânzile achitate în numerar (5088, 666);
- impozitele, taxele și vărsămintele asimilate achitate în numerar (441, 4423, 4426, 444, 446, 447, 448, 635);
- achizițiile de bunuri și servicii cu plata în numerar (208, 301 la 381, 532, 604, 604, 611 la 626, 628);
- avansurile de trezorerie acordate (542);
- sumele transferate între unitate și subunități sau între subunități (481, 482);
- plățile efectuate reprezentând alte cheltuieli de exploatare (658);

BCU IASI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente numerarului în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar și la decontarea operațiilor în valută (665).

Soldul debitor al conturilor reprezintă numerarul în lei sau valută aflat la casieria entității.

Contabilitatea avansurilor de trezorerie se realizează cu ajutorul **contului 542 „Avansuri de trezorerie".**

După conținutul economic, este *un cont de active circulante băneşti*, dar după funcția contabilă, este *un cont de activ,* care ține evidența avansurilor de trezorerie.

În *debit*, se înregistrează:

- sumele acordate în numerar ca avansuri de trezorerie (5311, 5314);
- diferențele favorabile de curs valutar, aferente avansurilor acordate în valută stabilite la închiderea exercițiului financiar (765).

În *credit*, se înregistrează:

- plățile efectuate din avansuri de trezorerie (401, 404, 451, 462);
- restituirile de avansuri neutilizate (5311, 5314);
- achizițiile de bunuri și servicii cu plata din avansuri de trezorerie (208, 301 la 381, 532, 604, 605, 611 la 626, 628);
- plata TVA deductibilă înscrisă în documentele de cumpărare (4426);
- diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor acordate în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar și la decontarea avansurilor (665).

Soldul debitor al contului reprezintă avansurile de trezorerie acordate și nedecontate.

Contul 581 „Viramente interne"

După conținutul economic, este *un cont de tranzit a mijloacelor băneşti*, iar după funcția contabilă, este *un cont de activ*, care ține evidența viramentelor de disponibilități între conturile de trezorerie.

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În *debit*, se înregistrează:

- sumele virate dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie (5121, 5124, 5311, 5314, 541, 542).

În *credit*, se înregistrează:

- sumele intrate într-un cont de trezorerie din alt cont de trezorerie (5121, 5124, 5311, 5314, 541, 542).

Soldul contului este, de regulă, zero.

6.2. Contabilitatea operațiunilor de trezorerie

1) O entitate (filială) cumpără în scopuri speculative, 2.000 de acțiuni emise de o altă entitate din cadrul aceluiași grup, costul de achiziție: 5 lei/acțiune, cu plata ulterioară achiziției. În perioada următoare entitatea vinde 1.000 de acțiuni cu prețul de 6 lei/acțiune și 500 acțiuni cu prețul de 4,5 lei/acțiune.

- achiziția (cumpărarea) acțiunilor: 10.000 lei (2.000 acțiuni * 5 lei):

10.000	501 Acțiuni deținute la entitățile afiliate	=	5091 Vărsăminte de efectuat pentru acțiuni deținute la entitățile afiliate	10.000

- plata acțiunilor:

10.000	5091 Vărsăminte de efectuat pentru acțiuni deținute la entitățile afiliate	=	5121 Conturi la bănci în lei	10.000

- vânzarea acțiunilor:

8.500	%	=	%	8.500
8.250	5311 Casa în lei		501 Acțiuni deținute la entitățile afiliate	7.500
250	6642 Pierderi privind investițiile pe termen scurt cedate		7642 Câștiguri din investițiile pe termen scurt cedate	1.000

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2) Entitatea achiziționează 1.000 de obligațiuni, prețul de emisiune 4 lei/titlu. Plata se face prin bancă, dobânda cuvenită entității: 40 lei, care se încasează prin bancă. Ulterior, se vând 500 de obligațiuni cu prețul de vânzare de 3 lei/obligațiune.

- achiziția (cumpărarea obligațiunilor):

4.000	506 Obligațiuni	=	5121 Conturi la bancă în lei	4.000

- creanța privind dobânda de încasat:

40	5088 Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament	=	762 Venituri din investiții financiare pe termen scurt	40

- încasarea dobânzii și vânzarea obligațiunilor (500 titluri x 3 lei):

2.040	%	=	%	2.040
1.540	5121 Conturi la bănci în lei		506 Obligațiuni	2.000
500	6642 Pierderi privind investițiile pe termen scurt cedate		5088 Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament	40

3) Entitatea „x" facturează entității „y" produse finite în valoare de 6.000 lei, fără TVA. Decontarea facturii se face pe baza unui cec emis de entitatea „y".

- facturarea produselor finite:

7.140	4111 Clienți	=	% 701 Venituri din vânzarea produselor finite	7.140 6.000
			4427 TVA de plată	1.140

- primirea cecului și depunerea acestuia la bancă pentru încasare:

7.140	5112 Cecuri de încasat	=	4111 Clienți	7.140

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- încasarea:

7.140	5121 Conturi la bănci în lei	=	5112 Cecuri de încasat	7.140

4) Servicii prestate şi facturate de entitatea „x" entității „y", 3.000 lei, fără TVA. Decontarea se face printr-un bilet la ordin, emis de entitatea „y" şi acceptat de entitatea „x" . Efectul comercial (biletul la ordin) se depune la bancă şi se încasează la scadență.

- facturarea serviciilor prestate:

3.570	4111 Clienți	=	% 704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	3.570 3.000
			4427 TVA colectată	570

- acceptarea biletului la ordin:

3.570	413 Efecte de primit de la clienți	=	4111 Clienți	3.570

- primirea şi depunerea efectului comercial la bancă:

3.570	5113 Efecte de încasat	=	413 Efecte de primit de la clienți	3.570

- încasarea biletului la ordin, la termenul de scadență:

3.570	5121 Conturi la bănci în lei	=	5113 Efecte de încasat	3.570

Dacă entitatea „x" (furnizor) solicită scontarea biletului la ordin (încasarea înainte de termenul de scadență) pentru o taxă de scont de 3%, în contabilitate se înregistrează:

- remiterea biletului spre scontare:

3.570	5114 Efecte remise spre scontare	=	5113 Efecte de încasat	3.570

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- încasarea biletului la ordin şi taxa de scont:

3.570	%	=	5114	3.570
3.453	5121		Efecte remise spre scontare	
	Conturi la bănci în lei			
107	667			
	Cheltuieli privind sconturile acordate			

5) Se virează suma de 5.000 lei, pentru cumpărarea de valută (1.500 dolari, la cursul de 2,8 lei/dolar), comisionul aferent: 30 lei, suma rămasă se virează în contul curent, la sfârşitul lunii, cursul de schimb este de 2,5 lei/dolar.

- virarea sumei pentru cumpărarea de valută:

5.000	5125	=	5121	5.000
	Sume în curs de decontare		Conturi la bănci in lei	

- intrarea valutei în contul la bancă 1.500 dolari x 2,8 lei, achitarea comisionului şi virarea diferenţei în contul curent:

5.000	%	=	5125	5.000
4.200	5124		Sume în curs de decontare	
	Conturi la bănci în valută			
770	5121			
	Conturi la bănci în lei			
30	627			
	Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate			

- diferenţele nefavorabile de curs valutar la sfârşitul lunii, 450 lei (1.500 $ x 0,3 lei):

450	665	=	5124	450
	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar		Conturi la bănci în valută	

6) Se achiziţionează de la furnizori: tichete şi bilete de călătorie, cost achiziţie: 3.400 lei, bilete de tratament şi odihnă: 17.850 lei, preţ de cumpărare, inclusiv TVA şi tichete de masă: 10.000 lei, preţ de cumpărare, fără TVA. Biletele de tratament şi odihnă şi tichetele de masă se consumă

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

integral, iar tichetele şi biletele de călătorie justificate din avansurile de trezorerie: 1.800 lei.

- cumpărarea altor valori de trezorerie:

33.796	%	=	401	33.796
3.400	5233			
	Tichete şi bilete de călătorie		Furnizori	
15.000	5322			
	Bilete de tratament şi odihnă			
10.000	5328			
	Alte valori			
5.396	4426			
	TVA deductibilă			

- consumul altor valori de trezorerie:

26.800	%	=	%	26.800
15.000	6458		5322	
	Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială		Bilete de tratament şi odihnă	15.000
10.000	6588		5328	
	Alte cheltuieli de exploatare		Alte valori	10.000
1.800	625		542	
	Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări		Avansuri de trezorerie	1.800

7) Deschiderea unui acreditiv în valută: 6000 dolari, la cursul de schimb: 1 $ = 2,8 lei, pentru importul de mărfuri. Preţul extern în valută al mărfurilor 4500 dolari, taxa vamală: 10%, comision vamal: 0,5%, accize: 20%, cursul de schimb la stabilirea valorii în vamă, 1$ = 2,95 lei.

- deschiderea acreditivului: 16800 (6000 $ x 2,8 lei):

16.800	5412	=	5124	16.800
	Acreditive în valută		Conturi la bănci în valută	

- recepţia mărfurilor în vamă (stabilirea valorii în vamă):

18.324	371	=	%	18.324
	Mărfuri		401	13.275
			Furnizori	(4.500$ x 2,95 lei)
			446	5.049

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

TV – 1327,50
CV – 664,00
ACC – 3053,30

- plata datoriilor în vamă: taxa vamală, comision vamal; accize şi TVA (TVA= 18.324 x 19% = 3.482 lei):

8.531	%	=	5121	8.531
5.049	446		Conturi la bănci în lei	
	Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate			
3.482	4426			
	TVA deductibilă			

- decontarea facturii cu furnizorul extern:

13.275	401	=	%	13.275
(4500 $ x 2,95 lei)	Furnizori		5412	12.600
			Acreditive în valută	(4500 $ x 2,8 lei)
			Decreditare în valută	
			765	675
			Venituri din diferenţe de curs valutar	(4500 $ x 0,15 lei)

- acreditivul neutilizat se virează în contul curent al entităţii:

4.425	5124	=	%	4.425
	Conturi la bănci în valută		5412	4.200
			Acreditive în valută	(1.500 $ x 2,8 lei)
			765	225
			Venituri din diferenţe de curs valutar	(1.500 $ x 0,15 lei)

8) Avansul acordat unui angajat pentru deplasare în interes de serviciu: 600 lei. Cheltuielile justificate, rezultate din decontul de cheltuieli: transport: 180 lei, cazare: 300 lei, diurna de masă: 33 lei. Suma nejustificată se depune la casieria entităţii în momentul justificării avansului.

BCU CLUJ/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- acordarea avansului de trezorerie:

600	542 Avansuri de trezorerie	=	5311 Casa în lei	600

- justificarea avansului şi încasarea diferenţei (avans – cheltuieli justificate):

600	%	=	542	600
513	625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări		Avansuri de trezorerie	
87	5311 Casa în lei			

Dacă suma justificată este mai mare decât avansul primit, diferenţa de plată se poate plăti la justificarea avansului (dacă există numerar în casierie), sau se înregistrează ca o datorie faţă de angajat, care se achită în perioada următoare.

Exemplu: Suma justificată, rezultată din decontul de cheltuieli este de 750 lei.

- justificarea avansului:

750	625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări	=	% 542 Avansuri de trezorerie 5311 Casa în lei	750 600 150

sau

750	625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări	=	% 542 Avansuri de trezorerie 4281 Alte datorii în legătură cu personalul	750 600 150

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6.3. Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt

Entitățile care nu dispun de resurse financiare necesare finanțării activității de exploatare pot apela la bănci pentru acordarea de credite bancare pe termen scurt (perioada de rambursare mai mică de un an).

Băncile acordă aceste credite în limita unor plafoane de creditare (limită de creditare) sau prin virarea creditului acordat în contul de disponibil al entității.

Aceste credite pot fi contractate în lei şi/sau valută.

Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt se realizează cu ajutorul **contului 519 „Credite bancare pe termen scurt"**, detaliat pe următoarele conturi de gradul II:

Contul 5191 „Credite bancare pe termen scurt"
Contul 5193 „Credite externe guvernamentale"
Contul 5194 „Credite externe garantate de stat"
Contul 5195 „Credite externe garantate de bănci"
Contul 5196 „Credite de la trezoreria statului"
Contul 5197 „Credite interne garantate de stat"
Contul 5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"

După conținutul economic, sunt *conturi de datorii pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de pasiv*, care țin evidența creditelor pe termen scurt şi a dobânzilor aferente.

În *credit*, se înregistrează:

- creditele bancare pe termen scurt acordate de către bănci (5121, 5124);
- dobânzile datorate aferente creditelor bancare pe termen scurt (666);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creditelor în valută, stabilite la închiderea exercițiului financiar (665);
- creditele furnizori acordate de bancă pentru plata unei datorii (401, 404).

În *debit*, se înregistrează:

- creditele bancare pe termen scurt restituite băncii (5121, 5124);
- dobânzile bancare achitate (5121, 5124, 666);
- creditele bancare pe termen scurt nerambursate la scadență (5192);

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- diferențele favorabile de curs valutar aferente creditelor în valută, stabilite la rambursare sau la închiderea exercițiului financiar (765).

Soldul creditor al conturilor reprezintă creditele pe termen scurt şi dobânzile aferente nerambursate, respectiv, neplătite.

Exemplu: Valoarea creditului bancar pe termen scurt 20.000 lei, rambursabil în 5 luni. Dobânda lunară este de 1% şi se plăteşte la rambursarea creditului. Entitatea, datorită unor dificultăți financiare, rambursează creditul după 8 luni (dobânda pentru perioada de întârziere este de 4% / lună).

- primirea creditului:

20.000	5121 Conturi la bănci în lei	=	5191 Credite bancare pe termen scurt	20.000

- dobânda datorată băncii: 20.000 x 1% x 5 luni = 1.000 lei:

1.000	471 Cheltuieli înregistrate în avans	=	5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	1.000

- dobânda lunară: 200 lei (1000:5):

200	666 Cheltuieli privind dobânzile	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans	200

(înregistrarea se repetă până la luna a V-a, inclusiv.)

- transferul creditului pe termen scurt la credite nerambursat la scadență:

20.000	5191 Credite bancare pe termen scurt	=	5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență	20.000

- dobânda datorată pentru lunile de întârziere: 2.400 lei (20.000 x 4% x 3 luni):

2.400	471 Cheltuieli înregistrate în avans	=	5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	2.400

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- dobânda lunară: 800 lei (2.400/3 luni):

800	666 Cheltuieli privind dobânzile	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans	800

(înregistrarea se face şi în următoarele 2 luni.)

- rambursarea creditului şi a dobânzii datorate:

23.400	%	=	5121	23.400
20.000	5192 Creditele bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă		Conturi la bănci în lei	
3.400	5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt			

6.4. Deprecierea investiţiilor financiare pe termen scurt

Se estimează că investiţiile financiare pe termen scurt sunt depreciate, atunci când la inventariere se constată că valoarea de piaţă sau valoarea justă este mai mică decât valoarea de intrare sau valoarea contabilă.

Diferenţa constatată reprezintă pentru entitate o cheltuială şi se înregistrează ca o ajustare pentru pierdere de valoare. Ajustările pentru pierderea de valoare pot fi suplimentate (majorate), reduse sau anulate, în funcţie de estimările efectuate la evaluările ulterioare.

Contabilitatea deprecierilor pentru pierdere de valoare a elementelor de trezorerie se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 59 „Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie"**, care cuprinde următoarele conturi:

Contul 591 „Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate"

Contul 595 „Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate"

Contul 596 „Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor"

BCU ALBA IULIA UNIVERSITY LIBRARY

Contul 598 „Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții și creanțe asimilate"

După conținutul economic, sunt *conturi rectificative a valorii investițiilor financiare pe termen scurt*, iar după funcția contabilă, sunt *conturi de pasiv,* care țin evidența ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie.

În *credit*, se înregistrează:

- sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie (6864).

În *debit*, se înregistrează:

- sumele reprezentând anularea sau diminuarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie (7864).

Soldul creditor al conturilor reprezintă valoarea ajustărilor existente pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie.

Exemplu: La sfârșitul exercițiului financiar N-1, situația investițiilor financiare pe termen scurt se prezintă astfel :

Investiții financiare pe termen scurt	Contul contabil	Valoarea de intrare	Valoarea de inventar (de piață)
Acțiuni deținute la entitățile afiliate	501	1.800	1.500
Obligațiuni	506	2.300	2.400
Alte titluri de plasament	5.081	1.100	1.000

Se estimează că fiind depreciate investițiile financiare a căror valoare de inventar (de piață sau justă) este mai mică decât valoarea de intrare (sau prețul de cumpărare).

- ajustările pentru pierderea de valoare (la sfârșitul exercițiului N-1):

400	6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante	=	% 591 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate	400 300

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

			598 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	100

- închiderea contului de cheltuieli (la sfârșitul exercițiului N-1):

400	121 Profit și pierdere	=	6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante	400

În exercițiul N, au loc operațiile: cedarea acțiunilor deținute la entitățile afiliate, prețul de cedare: 1.600 lei și alte titluri de plasament, prețul de cedare: 1.250 lei.

- vânzarea și ieșirea din patrimoniu a investițiilor pe termen scurt:

2.850	5121 Conturi la bănci în lei	=	% 501 Acțiuni deținute la entitățile afiliate	2.850 1.800
			5081 Alte titluri de plasament	1.000
			7642 Câștiguri din investiții pe termen scurt cedat	50

- anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a investițiilor pe termen scurt cedate:

400	%	=	7864 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante	400
300	591 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate			
100	598 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate			

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- închiderea contului de venituri:

400	7864 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante	=	121 Profit sau pierdere	400

La sfârşitul exercițiului N, valoarea de inventar (de piață sau justă) a obligațiunilor este de 2050 lei. Se constată o depreciere de valoare în sumă de 250 lei (2.300 – 2.050).

- ajustarea pentru pierderea de valoare:

250	6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	596 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor	250

- închiderea contului de cheltuieli (la sfârşitul exercițiului N):

250	121 Profit sau pierdere	=	6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	250

6.5. Întrebări recapitulative

1. Care este structura investițiilor financiare pe termen scurt şi scopul acestora ?

2. Ce sunt efectele comerciale, cine le acordă şi cine le acceptă ?

3. La ce entitate se deschide contul de acreditive, furnizor sau client ?

4. Cum sunt evaluate disponibilitățile în valută, la sfârşitul exercițiului financiar?

5. Ce situații pot apărea la justificarea avansurilor de trezorerie ?

6. Pentru cine este avantajoasă decontarea prin acreditive ?

7. Care sunt modalitățile de acordare a creditelor bancare pe termen scurt ?

8. Care elemente sunt cuprinse în structura de patrimoniu „Alte valori de trezorerie"?

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

9. În ce situație se estimează că investițiile financiare pe termen scurt sunt depreciate?

6.6. Teste grilă pentru autoevaluare

1. Ce operațiune se înregistrează în contabilitate prin articolul contabil: 6642 = 501:

a) cedarea acțiunilor deținute la entitățile afiliate;

b) pierderea de valoare înregistrată ca urmare a deprecierii;

c) diferența dintre valoarea de intrare și prețul de vânzare mai mic a acțiunilor cedate;

d) diferența dintre valoarea justă mai mare și valoarea de intrare a acțiunilor cedate.

2. Avansul în valută acordat pentru deplasare: 2.000 $, cursul de schimb 1 $ = 2,5 lei, la justificarea avansului în valoare de 1.800 $, 1$ = 2,8 lei. Care este înregistrarea contabilă la justificarea avansului ?

a)	5.560	%	=	%	5.560
	5.000	625		542	5.000
	560	5134		765	560
b)	5.060	%	=	%	5.060
	4.500	625		542	5.000
	560	5134		765	600
c)	5.600	%	=	%	5.600
	5.040	625		542	5.000
	560	5134		765	600
d)	5.000	%	=	542	5.000
	4.500	625			
	500	5134			

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. Creditul pe termen scurt primit de la bancă: 9.000 lei, durata creditului: 3 luni, dobânda anuală: 9%. Creditul şi dobânda aferentă se restituie lunar. Care este înregistrarea efectuată la sfârşitul lunii a doua ?

a)

3.045	%	=	5121	3.045
3.045	5191			
45	5198			

b)

3.045	%	=	%	3.045
45	666		5198	45
3.000	5191		5121	3.000

c)

3.045	%	=	5121	3.045
3.000	5191			
45	666			

d)

3.045	%	=	5121	3.045
3.000	5191			
45	5198			

4. Ce operaţiune patrimonială se înregistrează în contabilitate, prin articolul contabil : 765 = 5314 ?

a. diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente necesarului în valută, existent în casieria entităţii;

b. diferenţele favorabile de curs valutar aferente necesarului în valută, existent în casieria entităţii;

c. înregistrarea nu este corectă;

d. veniturile din diferenţe de curs valutar aferente necesarului în valută existent la sfârşitul exerciţiului financiar.

5. Care grupă din bilanţul contabil este corectată (ajustată) prin soldul contului 596 „Ajustări pentru deprecierea obligaţiunilor“:

a. investiţii financiare pe termen scurt;

b. active circulante;

c. obligaţiuni emise şi răscumpărate şi obligaţiuni;

d. datorii : sumele ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6. Entitatea răscumpără 2.000 de acțiuni deținute la entitățile afiliate în vederea anulării, prețul de răscumpărare: 5 lei/acțiune, valoarea nominală 4,5 lei/acțiune. Care este înregistrarea contabilă privind anularea acțiunilor:

a)	1012	=	1092	10.000
b)	%	=	1092	10.000
	1012			9.000
	1068			1.000
c)	%	=	1092	10.000
	1012			9.000
	149			1.000
d)	1012	=	%	10.000
			1092	9.000
			141	1.000

7. Se acordă un avans de trezorerie unui angajat al entității în sumă de 1.500 lei, suma justificată rezultată din decontul de cheltuieli este de 1.672 lei, din care: piese de schimb achitate: 1.309 lei, inclusiv TVA, bilete de călătorie 248 lei, cazare 100 lei, diurnă, masă: 15 lei. Care înregistrări sunt corecte la decontarea avansului :

1)	1.672	%	=		%	1.672
	1.463	625			542	1.500
	209	4426			4282	248
2)	1.748	%	=		%	1.748
	1100	3024			542	1.500
	209	4426			5323	248
	439	625				
3)	1.672	%	=		%	1.672
	1.100	3024			542	1.500
	209	4426			5311	172
	363	625				

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4)

1.672	%	=	%	1.672
1.100	3024		542	1.500
209	4426		4281	172
363	625			

a) 1 şi 4
b) 2 şi 3
c) 2 şi 4
d) 3 şi 4

8. Acreditivul deschis în valută este de 5.000 euro, factura emisă de furnizor: 5.200 euro, cursul de schimb: la deschiderea acreditivului 1 euro = 3,5 lei, la plata facturii 1 euro = 3,8 lei. Care este înregistrarea corectă la plata facturii :

a)

401	=	%	18.260
		5412	17.500
		5124	760

b)

401	=	%	19.760
		5412	18.260
		765	760
		5124	1.500

c)

401	=	%	19.760
		5412	17.500
		5124	760
		765	1.500

d)

%	=	5124	19.760
401			17.500
665			2.260

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

9. La sfârşitul exercițiului financiar N-1, situația investițiilor financiare pe termen scurt se prezintă astfel :

Denumirea investiției	Contul contabil	Valoarea de intrare	Valoarea de inventar	Ajustări pentru pierderea de valoare	Contul contabil
Acțiuni deținute la entitățile afiliate	501	7.000	6.000	1.000	591
Obligațiuni emise și răscumpărate	505	10.000	8.000	2.000	595
Obligațiuni	506	5.000	4.500	500	596

În exercițiul financiar N, au loc operațiunile: vânzarea acțiunilor deținute la entitățile afiliate, prețul de vânzare 6.800 lei; anularea obligațiunilor emise şi răscumpărate (valoarea de emisiune este de 9.000 lei) şi evaluarea obligațiunilor la sfârşitul exercițiului N, valoarea justă 5.100 lei:

Care este rezultatul obținut la sfârşitul exercițiului N:

a. profit: 8.000 lei;

b. pierdere: 7.000 lei;

c. profit: 2.300 lei;

d. pierdere: 500 lei.

10. La sfârşitul exercițiului financiar, conturile de trezorerie prezintă următoarea situație: 5311 sold debitor: 1.000 lei, 5121 sold creditor: 800 lei, 5323 sold debitor: 450 lei, 506 sold debitor: 6.000 lei, 596 sold creditor: 1.500 lei. Ce suma se va înscrie în bilanțul contabil la postul „Casa şi conturi la bănci" ?

a. 6.500 lei;

b. 5.000 lei ;

c. 5.800 lei;

d. 650 lei.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Răspunsuri la testele grilă:

1. c;
2. c;
3. c;
4. c;
5. b;
6. c;
7. d;
8. c;
9. c;
10. d.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL 7

CHELTUIELILE ŞI VENITURILE

7.1. Cheltuielile
7.2. Veniturile
7.3. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor
7.4. Întrebări recapitulative
7.5. Teste grilă

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

7.1. Cheltuielile

Cheltuielile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice, înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari[1].

Consumul de resurse şi înregistrarea acestuia în contabilitate se delimitează în următoarele momente, care pot fi succesive sau simultane:

- angajarea cheltuielilor (achiziţia de bunuri, lucrări, servicii şi utilităţi destinate producţiei – apariţia obligaţiilor de plată);
- consumul (utilizarea efectivă a resurselor);
- plăţile (achitarea datoriilor pentru cumpărările efectuate şi destinate producţiei şi alte datorii: salarii, acestea sunt plăţi ca echivalent, impozite, taxe, contribuţii, sunt plăţi fără echivalent);
- imputarea (decontarea sau repartizarea asupra rezultatelor obţinute).

Respectând principiul „independenţei exerciţiului", toate operaţiile care determină cheltuieli trebuie înregistrate în momentul angajării lor.

În concordanţă cu principiul „rezultatului" trebuie delimitat momentul în care cheltuielile se consideră consumate, fiind imputate rezultatului.

Cheltuielile angajate în cursul perioadei şi neconsumate (resursele neutilizate) sunt recunoscute ca active.

În contabilitatea financiară, cheltuielile sunt înregistrate distinct în funcţie de perioada afectată şi natura lor, astfel:

- cheltuieli ale perioadei curente (cheltuielile angajate, consumate şi recunoscute în rezultatul perioadei);
- cheltuieli înregistrate în avans (cheltuielile constatate sau angajate în perioada curentă, dar care aparţin şi sunt recunoscute în perioadele viitoare);
- cheltuielile de plată (cheltuieli estimate la sfârşitul exerciţiului financiar pentru care nu s-au primit documentele justificative de constatare – concedii de plătit, impozite, taxe, dobânzi, imputaţii şi penalizări datorate).

[1] *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*, Editura CECCAR, 2006, p. 48.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru: consumuri de stocuri, lucrări executate și servicii prestate, salarii și contribuții aferente, executarea unor obligații legale sau contractuale etc.

În cadrul cheltuielilor exercițiului financiar, se includ provizioanele, amortizările, ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare și pierderile generate de activitatea curentă sau alte activități ale entității.

Contabilitatea cheltuielilor este organizată în funcție de natura activităților desfășurate în cadrul entității (exploatare, financiară și extraordinară) și conținutul economic al cheltuielilor și pierderilor, astfel:

a) cheltuieli de exploatare concretizate în:

- stocurile consumate în producție și/sau vândute;
- lucrările și serviciile executate de terți;
- salariile și contribuțiile aferente;
- amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere;

b) cheltuieli financiare:

- pierderi din creanțe legate de participații;
- cheltuieli privind investițiile financiare cedate,
- diferențele de curs valutar, dobânzile, sconturile acordate și alte cheltuieli financiare;

c) cheltuieli extraordinare (cele rezultate în urma calamităților naturale);

d) cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, aferente activității curente a entității.

7.2. Veniturile

Veniturile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor sau descreșteri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor[1].

[1] *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, Editura CECCAR, 2006, p. 48.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Procesul de obținere a veniturilor poate fi delimitat în următoarele momente:

- producția (obținerea venitului ca produs al activității de exploatare, consumatoare de resurse);
- facturarea sau vânzarea pe credit (transferul dreptului de proprietate de la furnizor la client);
- încasarea (venitul obținut se transformă în bani);
- încorporarea (repartizarea, includerea în rezultatul perioadei).

Veniturile se consideră obținute în momentul transferului dreptului de proprietate (la livrare sau facturare), iar cele obținute din chirii, dobânzi, redevențe, dividende în momentul constatării lor. Excepție fac veniturile aferente vânzărilor cu plata în rate, care sunt recunoscute (obținute) în momentul încasării ratelor (recunoaşterea este simultană cu realizarea). În contabilitatea financiară, veniturile se grupează în funcție de perioada căreia îi corespund şi natura acestora, astfel:

- venituri curente (veniturile înregistrate şi încorporate în rezultatul perioadei curente);
- venituri înregistrate în avans (cele constatate în perioada curentă, dar aferente perioadelor viitoare);
- venituri de realizat (cele obținute în perioada curentă, încorporate în rezultatul acestei perioade, dar pentru care nu s-au întocmit documentele justificative).

Veniturile entității reprezintă valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente (activități desfăşurate de entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum şi activitățile conexe acestora) şi câştigurile din orice alte surse.

Contabilitatea veniturilor este organizată similar celei privind cheltuielile, în funcție de natura activităților desfăşurate în cadrul entității şi conținutul economic al veniturilor şi câştigurilor, astfel:

a) Veniturile din exploatare, obținute din:

- vânzări de produse, mărfuri, executări de lucrări, prestări de servicii;
- venituri din producția stocată (variația stocurilor);
- venituri din producția de imobilizări;

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- venituri din subvenții de exploatare, din creanțe recuperate și alte venituri din exploatare.

b) Veniturile financiare cuprind:

- venituri din imobilizări financiare și investiții pe termen scurt;
- venituri din creanțe imobilizate și investiții financiare cedate;
- venituri din dobânzi, diferențe de curs valutar, sconturi primite și alte venituri financiare.

c) Venituri extraordinare (veniturile din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare);

d) Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare, aferente activității curente a entității.

7.3. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor

Relațiile dintre conturile temporare de cheltuieli și venituri, pe de o parte, și contul de bilanț 121 „Profit sau pierdere" se realizează prin repartizarea (imputarea) acestora rezultatului entității (închiderea conturilor de cheltuieli și venituri) la sfârșitul perioadei de gestiune.

Cheltuielile și veniturile perioadei curente sunt înregistrate după natura lor economică în debitul conturilor din clasa a VI-a „Cheltuieli" (în momentul consumului de resurse) și în creditul conturilor din clasa a VII-a „Venituri" (în momentul obținerii sau constatării veniturilor), conturi care se închid la sfârșitul perioadei prin debitarea și creditarea contului 121 „Profit sau pierdere" (soldul acestui cont evidențiază rezultatul obținut – profit sau pierdere).

Informațiile privind cheltuielile și veniturile stau la baza întocmirii situației financiare „Contul de profit și pierdere".

Exemplu: O entitate, cu activitate de producție a efectuat/obținut în cursul perioadei de gestiune următoarele cheltuieli și venituri:

BCU "ALECU RUSSO" UNIVERSITY LIBRARY

a) Cheltuieli:

- materii prime.....16.000 lei
- materiale auxiliare..... 4.000 lei
- salarii.....10.000 lei
- C.A.S. (19,5%)..... ..1.950 lei
- contribuția fond șomaj (1%)..... .... 100 lei
- C.A.S.S. (5,5%).....550 lei
- amortizări.....1.460 lei
- dobânzi la creditele bancare pe termen lung.....340 lei
- sconturi acordate clienților.....60 lei

Total cheltuieli.....34.460 lei

b) Venituri:

- producția stocată (sold creditor).....6.000 lei
- vânzări de produse finite.....32.000 lei
- vânzări de produse reziduale.....1.000 lei
- dobânzi la contul curent .....30 lei
- sconturi primite.....300 lei

Total venituri.....39.330 lei

a) înregistrarea cheltuielilor:

34.460	%	=	%	34.460
16.000	601		301	16.000
4.000	6021		3021	4.000
10.000	641		421	10.000
1.950	6451		4311	1.950
100	6452		4371	100
550	6453		4313	550
1.460	6811		2813	1.460
340	666		1682	340
60	667		4111	60

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) înregistrarea veniturilor:

39.330	%	=	%	39.330
6.000	345		711	6.000
33.000	4111		701	32.000
30	5121		703	1.000
300	394		766	30
			767	300

c) închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri

- cheltuielile:

34.460	121	=	%	34.460
			601	16.000
			6021	4.000
			641	10.000
			6451	1.950
			6452	100
			6453	550
			6811	1.460
			666	340
			667	60

- veniturile:

39.330	%	=	121	39.330
6.000	711			
32.000	701			
1.000	703			
30	766			
300	767			

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

d) Situația contului 121 „Profit și pierdere"

CHELTUIELI	VENITURI
1. Materii prime și materiale consumabile (600+6021)... 20.000 2. Salarii și indemnizații (641).....10.000 3. Asigurări și protecție socială(645).....2.600 4. Amortizări(6811).....1.460	1. Producția vândută(701+703).....33.000 2. Variația stocurilor(c711).....6.000
I Cheltuieli de exploatare – Total.....34.060	I Venituri în exploatare – Total.....39.000
A. Profitul sau pierderea din exploatare-profit.....4.940	
5. Cheltuieli privind dobânzile(666).....340	3. Venituri din dobânzi(766).....30
6. Cheltuieli privind sconturile acordate(667).....60	4. Venituri din sconturi primite(767).....300
II Cheltuieli financiare – Total.....400	II Venituri financiare – Total.....330
B. Profitul sau pierderea financiară	Pierdere.....70
C. Profitul sau pierderea curentă-profit.....4870	
7. Cheltuieli extraordinare(671).....-	5. Venituri extraordinare(671).....-
III Profitul sau pierderea din activitatea extraordinară.....-	
8. Cheltuieli totale.....34.460	Venituri totale.....39.330
D. Profitul sau pierderea brută-profit.....4.870	
9. Impozitul pe profit(691).....779	
E. Profitul sau pierderea netă-profit net.....4.091	

e) impozitul pe profit datorat bugetului de stat:

779	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozitul pe profit	779

f) închiderea contului de cheltuieli

779	121 Profit sau pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	779

7.4. Întrebări recapitulative

1. Cum sunt clasificate cheltuielile și veniturile în contabilitatea financiară?

2. Ce operațiuni se înregistrează în conturile delimitative de cheltuieli și venituri?

3. Care operațiuni presupun înregistrarea de cheltuieli și venituri extraordinare?

4. În ce momente poate fi delimitat consumul de resurse?

5. În ce momente poate fi delimitat procesul de obținere a veniturilor?

BCU CLASIC CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

7.5. Teste grilă de autoevaluare

1. În cursul exercițiului N, entitatea a efectuat următoarele operațiuni: vânzări de produse finite: 8.000 lei, costul de producție: 6.000 lei (ajustarea înregistrată pentru deprecierea produselor finite: 2.000 lei), vânzarea unui teren: prețul de vânzare:10.000 lei, valoarea de intrare: 17.000 lei, ajustarea înregistrată pentru deprecierea terenului: 2.000 lei.

Aceste operațiuni determină:

a) rezultat din exploatare pozitiv: 18.000 lei;

b) rezultat din exploatare negativ: 1.000 lei;

c) rezultat din exploatare pozitiv: 2.000 lei și rezultat extraordinar negativ 7.000 lei;

d) rezultat din exploatare pozitiv: 8.000 lei și rezultat extraordinar negativ 5.000 lei.

2. La sfârșitul exercițiului N, dispunem de următoarele informații: vânzări de produse finite: 6.000 lei, din care livrări fără factură: 2.000 lei, venituri din chirii: 1.200 lei, vânzări de mărfuri: 8.000 lei, din care cu plata în numerar: 5.000 lei, costul mărfurilor vândute: 5.500 lei, venituri din producția de imobilizări necorporale: 1.500 lei, alte venituri din exploatare: 700 lei, stocurile de produse finite: inițial: 4.000 lei, final: 2.000 lei. Ce sume se înscriu în contul de profit și pierdere la cifra de afaceri netă și venituri din exploatare – total.

a) 7.200 15.400
b) 15.200 15.400
c) 7.200 17.400
d) 15.200 17.400

3. Cheltuielile efectuate de entitate în cursul perioadei de gestiune: materii prime și materiale consumabile: 7.500 lei, salarii și contribuții aferente: 5.000 lei, energie și apă: 1.000 lei, donații și subvenții acordate: 1.200 lei, diferențe de curs valutar: 750 lei, amortizări: 1.300 lei, subvenții

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile: 1.500 lei, sconturi acordate: 200 lei, dobânzi datorate: 100 lei, ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare: 300 lei.

Ce sume se înscriu în contul de profit şi pierdere la: cheltuieli de exploatare – total şi cheltuieli financiare – total?

a) 16.000 1.050
b) 13.200 1.350
c) 14.500 1.250
d) 14.500 1.350

4) În exercițiul financiar N, entitatea înregistrează în contabilitate operațiunile:

a) vânzări de mărfuri: 12.376 lei p.v.a., inclusiv TVA 19%, adaos comercial 30%, ajustările pentru deprecierea mărfurilor înregistrate la sfârşitul exercițiul N-1: 1.500 lei.

b) vânzarea unui mijloc de transport, prețul de vânzare fără TVA: 20.000 lei, valoarea de intrare: 35.000 lei, amortizarea cumulată: 17.000 lei.

Care sunt veniturile şi cheltuielile aferente activității de exploatare:

	Venituri	Cheltuieli
a	33.870	26.000
b	45.400	43.000
c	30.400	28.000
d	31.900	26.000

5. Vânzări de mărfuri în cursul perioadei de gestiune: 9.520 lei, p.v.a. inclusiv TVA. Încasarea mărfurilor se realizează astfel: 40 % din prețul de vânzare se încasează în momentul vânzării, iar 60 % după 3 luni. Dobânda anuală practicată pe piața financiară în momentul vânzării 9%.

Conform IAS 18 „Venituri" care este valoarea veniturilor şi înregistrarea contabilă corespunzătoare?

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

a)

9.520	%	=	%	9.520
3.808	5311		707	3.200
5.712	4111		472	4.800
			4427	608
			4428	912

b)

9.502	%	=	%	9.502
3.808	5311		707	7.905
5.694	4111		472	95
			4427	1.502

c)

4111		=	%	9.520
			707	8.000
			4428	1.520
5121		=	4111	3.200
4428		=	4427	608

d)

4111		=	%	9.520
			472	8.000
			4428	1.520
5121		=	4111	3.200
4428		=	4427	608

Răspunsuri la testele grilă:

1. b;
2. b;
3. d;
4. d;
5. b.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL 8

SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

8.1. Utilizatorii și necesitățile de informare ale acestora

8.2. Obiectivul situațiilor financiare

8.3. Caracteristicile calitative ale situațiilor financiare

8.4. Structurile situațiilor financiare

8.5. Recunoașterea și evaluarea structurilor situațiilor financiare

8.6. Conceptele de capital și menținere a nivelului capitalului

8.7. Lucrările de închidere a exercițiului financiar

8.8. Întrebări recapitulative

8.9. Teste grilă

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Documentele oficiale folosite pentru finalizarea încheierii exercițiului financiar sunt situațiile financiare care furnizează informații privind poziția financiară, rezultatele și trezoreria entității[1].

Situațiile financiare constituie o parte a procesului de raportare financiară și cuprinde bilanțul contabil; contul de profit și pierdere; situația fluxurilor de trezorerie; situația modificărilor capitalului propriu; note explicative la situațiile financiare. Pot fi incluse, de asemenea, informații privind riscurile și incertitudinile ce afectează entitatea, precum și orice resurse și obligații care nu apar în bilanț, cum sunt informațiile despre segmentele geografice și industriale, precum și efectul modificării prețurilor asupra entității.

Pentru a-și atinge obiectivele, situațiile financiare sunt elaborate conform contabilității de angajamente, potrivit căreia „Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.[2] Situațiile financiare întocmite în baza acestui principiu oferă informații utilizatorilor nu numai despre tranzacțiile trecute, care au implicat plăți și încasări, dar și despre obligațiile de plată ce vor fi efectuate în viitor și despre resursele privind încasările viitoare.

Situațiile financiare sunt elaborate, de regulă, pornind de la prezumția că o entitate își va continua activitatea în viitorul previzibil. Astfel, se presupune că entitatea nu are intenția și nici nevoia de a lichida sau reduce în mod semnificativ activitatea sa; dacă o astfel de intenție sau nevoie există, s-ar putea să fie nevoie ca situațiile financiare să fie întocmite pe o bază diferită de evaluare și în acest caz, vor fi prezentate informațiile referitoare la baza utilizată.

---

[1] Ristea, M., ș.a., *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, 2005, p. 456

[2] O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, secțiunea 6, pct. 41

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

8.1. Utilizatorii și necesitățile de informare ale acestora

Situațiile financiare sunt destinate mai multor categorii de utilizatori cum sunt: investitorii prezenți și potențiali, personalul angajat, creditorii financiari, furnizorii și alți creditori comerciali, clienții, guvernul și instituțiile acestuia, precum și publicul.

1) Investitorii. Ofertanții de capital și consultanții acestora sunt preocupați de riscul inerent tranzacțiilor și de profitul adus de investițiile făcute. Ei au nevoie de informații pentru a decide dacă ar trebui să cumpere, să păstreze sau să vândă. Acționarii sunt interesați și de informații care le permit să evalueze capacitatea entității de a plăti dividende.

2) Angajații. Personalul angajat și grupurile lor reprezentative (sindicate etc.) sunt interesați de informații privind stabilitatea și profitabilitatea entității. Aceștia sunt interesați și de informații care le permit să evalueze capacitatea entității de a oferi remunerații, pensii și alte avantaje, precum și oportunități profesionale.

3) Creditorii financiari. Creditorii financiari sunt interesați de informații care le permit să determine dacă împrumuturile acordate și dobânzile aferente vor fi rambursate la scadență.

4) Furnizorii și alți creditori comerciali. Aceștia sunt interesați de informații care le permit să estimeze dacă sumele care le sunt datorate vor fi plătite la scadență. Creditorii comerciali sunt, în general, interesați de o entitate pe o perioadă mai scurtă decât creditorii financiari, numai dacă nu sunt dependenți de continuarea activității entității ca principal client.

5) Clienții sunt interesați de informații despre continuitatea activității, în special, atunci când au o colaborare pe termen lung cu entitatea respectivă sau sunt dependenți de ea.

6) Guvernul și instituțiile sale sunt interesate de alocarea resurselor și, implicit, de activitatea desfășurată. Aceștia solicită informații și pentru a reglementa activitatea entităților, pentru a determina politica fiscală și ca bază pentru calculul venitului național și a altor indicatori statistici similari.

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

7) **Publicul**. Entitățile patrimoniale influențează publicul într-o varietate de moduri. De exemplu, acestea pot avea o contribuție substanțială la economia locală, având în vedere numărul de angajați și colaborarea cu furnizorii locali. Situațiile financiare pot ajuta publicul prin oferirea de informații despre evoluția recentă și tendințele legate de prosperitatea entității și a sferei activităților acesteia.

8.2. Obiectivul situațiilor financiare

„Obiectivul situațiilor financiare este de a oferi informații despre poziția financiară, performanța financiară, și fluxurile de trezorerie ale unei entități, utile pentru o gamă largă de utilizatori în luarea deciziilor economice. Situațiile financiare prezintă, de asemenea, rezultatele gestiunii resurselor încredințate conducerii entității."[1]

Informațiile din situațiile financiare privesc: activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile și cheltuielile, inclusiv, câștigurile și pierderile, modificările capitalurilor proprii și fluxurile de trezorerie ale entității.

Pentru realizarea acestui obiectiv este necesar ca datele furnizate de contabilitatea curentă să fie sintetizate periodic în informații generalizate și relevante pentru utilizatori.

Informațiile furnizate de situațiile financiare trebuie să fie[2]:

a) relevante pentru nevoile utilizatorilor, de luare a deciziilor; și
b) credibile, în sensul că:
   - reprezintă fidel rezultatele și poziția financiară a entității;
   - reflectă substanța economică a evenimentelor și tranzacțiilor și nu doar forma juridică;
   - sunt neutre, adică nepărtinitoare;

---

[1] Standardul Internațional de Contabilitate nr. 1. „Prezentarea situațiilor financiare", Standardele Internaționale de Raportare Financiară, Editura CECCAR, 2006, p. 719-720.

[2] OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, secțiunea 8, pct. 8.1. Politici contabile.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- sunt prudente şi
- sunt complete sub toate aspectele semnificative.

Deciziile economice, care sunt luate de utilizatorii situațiilor financiare, necesită evaluarea capacității unei entități de a genera numerar sau echivalente ale numerarului, a perioadei şi siguranței generării lor. În ultimă instanță, de aceasta depinde, de exemplu, capacitatea unei entități de a-şi plăti angajații şi furnizorii, de a plăti dobânzi, de a rambursa credite şi de a-i remunera pe proprietarii acesteia. Utilizatorii sunt mai în măsură să evalueze această capacitate de a genera numerar sau echivalente ale numerarului dacă le sunt oferite informații concentrate asupra poziției financiare, performanței şi modificărilor poziției financiare.

Poziția financiară este influențată de resursele economice pe care le controlează, de structura financiară, lichiditatea şi solvabilitatea şi de capacitatea de a se adapta schimbărilor mediului în care îşi desfăşoară activitatea. Informațiile despre resursele economice controlate de entitate şi capacitatea sa din trecut de a modifica aceste surse sunt utile pentru a estima căile de a genera numerar sau echivalente ale numerarului în viitor.

Informațiile privind structura financiară sunt utile pentru a anticipa nevoile viitoare de creditare şi modul în care profiturile şi fluxurile viitoare de trezorerie vor fi repartizate între cei care au un interes față de entitate, acestea fiind utile şi pentru anticiparea şanselor entității de a primi finanțarea în viitor. Informațiile privind lichiditatea şi solvabilitatea sunt utile pentru a anticipa capacitatea entității de a-şi onora angajamentele financiare scadente. Lichiditatea financiară se referă la disponibilitatea numerarului în viitorul apropiat, după luarea în calcul a obligațiilor financiare aferente perioadei. Solvabilitatea se referă la disponibilitățile de numerar pe o perioadă mai lungă de timp în care urmează să fie onorate angajamentele financiare scadente.

Informațiile despre performanța entității, în special, profitabilitatea acesteia, sunt necesare pentru evaluarea modificărilor potențiale ale resurselor economice pe care entitatea le va putea controla în viitor. Aceste informații sunt utile pentru a estima capacitatea entității de a genera fluxuri de

BCU ŞTIINȚA UNIVERSITAR LIBRARY

trezorerie cu resursele existente. Ele sunt utile şi pentru formularea raţionamentelor despre eficienţa cu care entitatea poate utiliza noi resurse.

Informaţiile privind modificările poziţiei financiare sunt utile pentru a evalua activităţile de exploatare, finanţare şi investiţii în perioada de raportare. Aceste informaţii sunt utile, oferind utilizatorului o bază pentru evaluarea capacităţii de a genera numerar sau echivalente ale numerarului şi a nevoilor entităţii de a utiliza fluxurile de trezorerie.

Informaţiile privind poziţia financiară sunt oferite, în primul rând, de bilanţ, cele privind performanţa, de contul de profit şi pierdere, iar cele cu privire la modificările poziţiei financiare sunt furnizate prin intermediul unei situaţii distincte.

Părţile comune ale situaţiilor financiare se interrelaţionează deoarece ele reflectă diferite aspecte ale aceloraşi tranzacţii şi evenimente economice. Deşi fiecare situaţie oferă informaţii diferite, este probabil ca nici una să nu servească unui singur scop sau să ofere toate informaţiile impuse de necesităţile specifice ale utilizatorilor. De exemplu, contul de profit şi pierdere oferă o imagine incompletă a performanţei, dacă nu este folosit împreună cu bilanţul contabil şi situaţia modificărilor poziţiei financiare.

8.3. Caracteristicile calitative ale situaţiilor financiare

Caracteristicile calitative sunt atribute care determină utilitatea informaţiei oferite de situaţiile financiare şi privesc: inteligibilitatea, relevanţa, credibilitatea şi comparabilitatea.[1]

a) Inteligibilitatea

O calitate esenţială a informaţiilor furnizate de situaţiile financiare este aceea că ele pot fi uşor înţelese de utilizatori. În acest scop, se presupune că utilizatorii dispun de cunoştinţe suficiente privind desfăşurarea afacerilor şi a activităţilor economice, de noţiuni de contabilitate şi au dorinţa de a studia informaţiile prezentate cu diligenţele cuvenite. Totuşi, informaţiile asupra

[1] *Standardele Internaţionale Contabilitate*, Editura Economică, Bucureşti, 2001.

BCU "LUCIAN BLAGA" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

unor probleme complexe, care ar trebui incluse în situațiile financiare, datorită relevanței lor în luarea deciziilor economice, nu ar trebui excluse doar pe motivul că ar putea fi prea dificil de înțeles pentru anumiți utilizatori.

b) Relevanța

Pentru a fi utile, informațiile trebuie să fie relevante față de necesitățile de luare a deciziilor de către utilizatori. Informațiile sunt relevante atunci când influențează deciziile economice ale utilizatorilor, ajutându-i pe aceştia să evalueze evenimente trecute, prezente sau viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor anterioare.

Rolul de previziune şi cel de confirmare al informațiilor sunt în strânsă legătură. De exemplu, informațiile despre nivelul actual şi structura activelor au valoare pentru utilizatori, atunci când aceştia încearcă să previzioneze capacitatea entității de a profita de oportunități şi de a reacționa la situații nefavorabile. Aceleaşi informații au rolul de a confirma previziunile anterioare, de exemplu, modul în care entitatea poate fi structurată sau rezultatul activităților planificate.

Informațiile despre poziția financiară sau performanțele precedente sunt frecvent folosite ca bază pentru previzionarea poziției şi performanței financiare viitoare şi a altor probleme despre care utilizatorii sunt direct interesați, cum ar fi: plata dividendelor şi salariilor, modificările prețului garanțiilor, precum şi capacitatea entității de a-şi onora obligațiile scadente. Pentru a avea valoare previzională, informațiile nu trebuie să fie sub forma unei prognoze explicite. Capacitatea de a previziona pe baza situației financiare este îmbunătățită, şi prin maniera în care informațiile asupra tranzacțiilor şi evenimentelor trecute sunt expuse. De exemplu, valoarea previzională a contului de profit şi pierdere este îmbunătățită dacă informațiile privind veniturile sau cheltuielile neobişnuite, anormale şi cu frecvență rară sunt prezentate separat.

Pragul de semnificație

Informațiile sunt semnificative dacă omisiunile sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza

BCU "ASACHI" IAŞI UNIVERSITY LIBRARY

situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde de valoarea elementului sau a erorii, judecate în împrejurările specifice ale omisiunii sau declarării greșite. Astfel, pragul de semnificație oferă, mai degrabă, o limită, decât să reprezinte o caracteristică calitativă primară pe care informația trebuie să o aibă pentru a fi utilă.

c) Credibilitatea

Pentru a fi utilă, informația trebuie să fie credibilă. Informația are calitatea de a fi credibilă atunci când nu conține erori semnificative, nu este părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce informația și-a propus să reprezinte sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Informația poate fi relevantă, dar atât de puțin credibilă, sub aspectul naturii sau reprezentării, astfel încât recunoașterea acesteia să poată induce în eroare (de exemplu, dacă validitatea și valoarea daunelor pentru despăgubiri sunt disputate într-un litigiu, nu ar fi adecvat pentru entitate să înregistreze în bilanț întreaga sumă a despăgubirilor, deși ar fi adecvată prezentarea sumei solicitate și a circumstanțelor conflictului într-o notă a situațiilor financiare).

Reprezentare fidelă

Pentru a fi credibilă, informația trebuie să reprezinte cu fidelitate tranzacțiile și alte evenimente pe care aceasta, fie și-a propus să le reprezinte sau ceea ce ar putea fi de așteptat, în mod rezonabil, să reprezinte (de exemplu, bilanțul trebuie să reprezinte, în mod credibil, tranzacțiile și alte evenimente care se concretizează în active, datorii și capital propriu al entității la data raportării și îndeplinesc criteriile de recunoaștere). Cea mai mare parte a informațiilor financiare este supusă unui anumit risc de a da o reprezentare mai puțin credibilă decât ar trebui. Aceasta nu se datorează părtinirii, ci mai degrabă dificultăților inerente, fie identificării tranzacțiilor și a altor evenimente ce urmează a fi evaluate, fie conceperii și aplicării tehnicilor de evaluare și prezentare ce pot transmite mesaje care corespund acelor tranzacții și evenimente. În anumite cazuri, măsurarea efectelor financiare ale elementelor ar putea fi atât de incertă, încât entitățile economice, în general,

BCU/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

nu le recunosc în situațiile financiare (de exemplu, deși majoritatea entităților generează fond comercial – „goodwill" – în timp, acesta este greu de identificat și evaluat în mod credibil).

Prevalența economicului asupra juridicului

Pentru ca informația să prezinte credibil evenimentele și tranzacțiile pe care le reprezintă, este necesar ca acestea să fie contabilizate și prezentate în concordanță cu fondul lor și cu realitatea economică și nu doar cu forma lor juridică. Fondul tranzacțiilor și evenimentelor nu este întotdeauna în concordanță cu ceea ce transpare în forma lor juridică sau convențională (de exemplu, o entitate înstrăinează un activ altei părți, într-un astfel de mod, încât, documentele să susțină transmiterea dreptului de proprietate părții respective; cu toate acestea, pot exista contracte care să asigure entității dreptul de a se bucura în continuare de beneficii economice viitoare de pe urma activului respectiv). În astfel de circumstanțe, raportarea unei vânzări nu ar reprezenta, credibil, tranzacția încheiată (dacă, într-adevăr, ar exista o tranzacție de această natură).

Neutralitatea

Pentru a fi credibilă, informația cuprinsă în situațiile financiare trebuie să fie neutră, adică lipsită de influențe. Situațiile financiare nu sunt neutre dacă, prin selectarea și prezentarea informației, influențează luarea unei decizii sau formularea unui raționament pentru a obține un rezultat sau obiectiv predeterminat.

Prudența

Entitățile care elaborează situații financiare se confruntă cu incertitudini care, inevitabil, planează asupra multor evenimente și circumstanțe, cum ar fi: încasarea creanțelor îndoielnice, durata de utilizare probabilă a utilajelor și echipamentelor, numărul eventualelor reclamații cu privire la produsele obținute și vândute în perioada de garanție. Astfel de incertitudini sunt recunoscute prin prezentarea naturii și valorii lor, dar și prin exercitarea prudenței în întocmirea situațiilor financiare. Prudența înseamnă includerea unui grad de precauție în exercitarea raționamentelor necesare pentru a face

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI

estimările cerute în condiții de incertitudine, astfel încât activele și veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile să nu fie subevaluate. Totuși, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de rezerve ascunse sau provizioane și ajustări pentru deprecieri și pierderi de valoare excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și, de aceea, nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

Integralitatea

Pentru a fi credibilă, informația din situațiile financiare trebuie să fie completă în limitele rezonabile ale pragului de semnificație și ale costului obținerii acelei informații. O omisiune poate face ca informația să fie falsă sau să inducă în eroare și astfel să devină necredibilă și defectuoasă din punct de vedere al relevanței.

d) Comparabilitatea

Utilizatorii trebuie să poată compara situațiile financiare ale unei entități în timp, pentru a identifica tendințele în poziția financiară și performanțele sale. Totodată, utilizatorii trebuie să poată compara situațiile financiare ale diverselor entități, pentru a le evalua poziția financiară, performanțele și modificările poziției financiare. Astfel, măsurarea și prezentarea efectului financiar al aceloraşi tranzacții și evenimente trebuie efectuate într-o manieră consecventă în cadrul unei entități și de-a lungul timpului pentru acea entitate și într-o manieră consecventă pentru diferite entități din același domeniu de activitate.

O implicație importantă a caracteristicii calității informației de a fi comparabilă este ca utilizatorii să fie informați despre politicile contabile utilizate în elaborarea situațiilor financiare și despre orice schimbare a acestor politici, precum și efectele unor astfel de schimbări. Utilizatorii trebuie să fie în măsură să identifice diferențele dintre politicile contabile pentru tranzacții și alte evenimente similare utilizate de aceeași entitate de la o perioadă la alta, cât și de diferite entități. Conformitatea cu Standardele

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Internaționale de Contabilitate, inclusiv, prezentarea politicilor contabile utilizate de entitate contribuie la realizarea comparabilității.

Deoarece utilizatorii doresc să compare poziția financiară, performanța și modificările poziției financiare a unei entități în timp, este important ca situațiile financiare să furnizeze informații relevante pentru perioadele precedente.

8.4. Structurile situațiilor financiare

Situațiile financiare descriu rezultatele financiare ale tranzacțiilor și altor evenimente, grupându-le în clase sau categorii, conform naturii economice și destinației lor în cadrul entității. Aceste clase sunt numite „structurile situațiilor financiare". Structurile bilanțului, direct legate de evaluarea poziției financiare sunt activele, datoriile și capitalul propriu. Structurile contului de profit și pierdere, legate direct de evaluarea performanței, sunt veniturile și cheltuielile. Situația modificărilor poziției financiare reflectă, de obicei, structurile din contul de rezultate și modificările structurilor din bilanț.

Prezentarea acestor structuri în bilanț și în contul de profit și pierdere implică un proces de subclasificare (de exemplu, activele și datoriile sunt clasificate după destinație, natură, lichiditate și exigibilitate, cu scopul de a prezenta informații în cea mai folositoare manieră pentru utilizatori).

8.4.1. Poziția financiară

Elementele legate direct de evaluarea poziției financiare sunt activele, datoriile și capitalul propriu.[1]

a) Un activ reprezintă o sursă controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate și al cărui cost poate fi evaluat în mod credibil.

[1] O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, secțiunea 1 Dispoziții generale privind situațiile financiare anuale, pct. 21.

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) O datorie reprezintă o obligație actuală a entității ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice.

c) Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al acționarilor în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale.

La stabilirea momentului în care un element satisface definiția activelor, datoriilor sau capitalului propriu, trebuie acordată atenție substanței și realității economice a acestuia și nu numai formei sale juridice. Astfel, de exemplu, în cazul contractelor de leasing financiar, substanța și realitatea economică reprezintă faptul că locatarul obține beneficii economice ale utilizării activului contractat pe cea mai mare parte a duratei de utilizare a acestuia, în schimbul obligației de a plăti pentru acest drept o sumă aproximativ egală cu valoarea reală a activului și dobânda aferentă. Din acest motiv, leasingul financiar dă naștere unor elemente ce satisfac definițiile activelor și datoriilor și care sunt recunoscute în consecință în bilanțul locatarului.

a) Active

Beneficiile economice viitoare încorporate în active reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau echivalentele numerarului către entitate. Acest potențial poate fi unul productiv, fiind parte a activităților de exploatare ale entității. De asemenea, se poate transforma în numerar sau echivalente ale numerarului sau poate avea capacitatea de a reduce ieșirile de numerar, cum ar fi un proces alternativ de producție care micșorează costurile.

De obicei, o entitate își utilizează activele pentru a produce bunuri, executa lucrări sau a presta servicii, capabile să satisfacă dorințele sau necesitățile clienților. Datorită faptului că aceste bunuri sau servicii pot satisface aceste dorințe sau necesități, clienții sunt dispuși să plătească pentru a le obține, contribuind, astfel, la fluxul de trezorerie al entității. Numerarul în sine conferă un avantaj entității, datorită faptului că se impune față de celelalte resurse.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Beneficiile economice viitoare încorporate în active pot intra în entitate prin:

- utilizarea separată sau împreună cu alte active pentru prestarea de servicii sau producția de bunuri destinate vânzării;
- schimbul cu alte active;
- stingerea unei datorii;
- repartizarea către proprietarii entității.

Majoritatea activelor sunt concretizate în bunuri economice care au o formă fizică. Cu toate acestea, forma fizică nu este esențială pentru existența unui activ, de aceea, brevetele și drepturile de autor (copyright) sunt active dacă se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare entității și dacă sunt controlate de aceasta.

Unele active, de exemplu, creanțele, terenurile și clădirile sunt asociate cu drepturi legale, inclusiv cu dreptul de proprietate. Dreptul de proprietate nu este esențial pentru determinarea existenței unui activ deși, de exemplu, o proprietate deținută într-un contract de leasing este un activ în cazul în care entitatea controlează beneficiile oferite de proprietatea respectivă. Deși capacitatea unei entități de a controla beneficiile este, de obicei, rezultatul drepturilor legale, cu toate acestea, un element poate satisface definiția unui activ, chiar și fără a exista un control legal. De exemplu, know-how-ul obținut dintr-o activitate de cercetare aplicativă, poate satisface definiția unui activ, atunci când entitatea controlează beneficiile generate de acesta, ținându-l secret.

Activele unei entități rezultă din tranzacții sau alte evenimente anterioare. În mod normal, acestea obțin activele prin cumpărare, resurse proprii și alte tranzacții sau evenimente (proprietățile primite de entitate de la guvern ca parte a unui program de încurajare a creșterii economice într-o regiune și de descoperire a rezervelor minerale). Tranzacțiile sau evenimentele ce sunt așteptate în viitor nu generează prin ele însele active, de aceea, de exemplu, intenția de a cumpăra un bun nu satisface, prin ea însăși, definiția unui activ.

Există o legătură strânsă între ieșirile de numerar și generarea de active, dar nu este neapărat necesar ca cele două să coincidă. De aceea, în

momentul în care se produce o ieşire de numerar, aceasta poate însemna că se urmăreşte obţinerea de beneficii economice viitoare, dar nu este o dovadă concludentă că elementul obţinut corespunde definiţiei unui activ. Similar, absenţa unei ieşiri de numerar nu exclude posibilitatea ca un element să satisfacă definiţia unui activ şi care poate fi recunoscut în bilanţ, de exemplu, elemente care au fost donate unei entităţi pot satisface definiţia unui activ.

b) Datorii

O caracteristică esenţială a unei datorii este faptul că entitatea are o obligaţie actuală. O obligaţie reprezintă un angajament sau o responsabilitate de a acţiona într-un anumit fel. Legea impune entităţii să-şi respecte obligaţiile, ca o consecinţă a unui contract sau a unei cerinţe legale. In mod normal,acestea reprezintă sume ce trebuie plătite pentru bunuri şi servicii primite. De asemenea, obligaţiile apar şi din activitatea normală, din dorinţa de a menţine bune relaţii de afaceri sau de a se comporta într-o manieră echitabilă. Dacă, de exemplu, o entitate decide să remedieze defecţiunile produselor sale, chiar şi după ce perioada de garanţie a expirat, sumele ce se aşteaptă să fie cheltuite în legătură cu bunurile deja vândute reprezintă datorii.

Trebuie făcută distincţia între o obligaţie actuală şi un angajament viitor. Decizia entităţii de a achiziţiona active în viitor nu reprezintă, prin ea însăşi, o obligaţie prezentă. În mod normal, obligaţia apare numai în momentul livrării activului sau în momentul în care entitatea are un acord irevocabil de cumpărare a activului. Stingerea unei obligaţii prezente implică, de obicei, renunţarea entităţii la anumite resurse care încorporează beneficii economice, în scopul satisfacerii cerinţelor celeilalte părţi.

Stingerea unei obligaţii prezente se poate face în mai multe moduri:

- plata în numerar;
- transferul altor active;
- prestare de servicii;
- înlocuirea respectivei obligaţii cu o altă obligaţie;
- transformarea obligaţiei în capital propriu.

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

O obligație poate fi stinsă şi prin alte mijloace, cum ar fi renunțarea de către creditor la drepturile sale.

Datoriile rezultă din tranzacții sau alte evenimente trecute. De exemplu, achiziția de bunuri sau utilizarea serviciilor dă naştere unor datorii comerciale (în afara cazului în care se face plata în avans sau se plăteşte în momentul livrării), iar primirea unui credit de la bancă dă naştere unei obligații de rambursare. De asemenea, o entitate poate recunoaşte reduceri viitoare pe baza cumpărărilor anuale făcute de clienți, ca fiind datorii; în acest caz, vânzarea bunurilor în perioada anterioară este tranzacția care dă naştere datoriei respective.

Unele datorii pot fi determinate doar prin utilizarea unui grad ridicat de estimare. Unele entități consideră aceste datorii drept provizioane. În unele țări, asemenea provizioane nu sunt privite ca datorii, deoarece conceptul de *datorie* este definit în aşa fel încât să includă doar sumele ce pot fi stabilite fără a fi necesare estimările.

c) Capitalul propriu

Deşi capitalul propriu este definit ca interes rezidual al acționarilor, acesta poate fi subclasificat în bilanț. De exemplu, contribuțiile acționarilor, rezervele, rezultatul reportat, acțiunile proprii, câştigurile sau pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii şi rezultatul exercițiului sunt prezentate separat. Această prezentare este relevantă în procesul de luare a deciziilor de către utilizatorii situațiilor financiare.

Valoarea la care este înregistrat capitalul propriu în bilanț depinde de valoarea activelor şi datoriilor. În mod normal, valoarea capitalurilor proprii nu poate corespunde decât din întâmplare cu valoarea de piață a acțiunilor entității sau cu suma care ar putea fi obținută prin vânzarea activului net:

8.4.2. Performanța

Veniturile şi cheltuielile constituie elemente legate direct de estimarea performanțelor. Recunoaşterea şi măsurarea veniturilor şi a cheltuielilor, şi

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

deci a performanțelor, depind parțial de conceptele de capital și de menținere a nivelului capitalului, concepte utilizate de entități în elaborarea situațiilor financiare.

a) **Veniturile** reprezintă creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor sau descreșteri ale datoriilor care se concretizează în creșteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor.

b) **Cheltuielile** reprezintă diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor sau creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

Veniturile și cheltuielile se pot regăsi în contul de profit și pierdere în diferite moduri, astfel încât să furnizeze informații relevante pentru procesul decizional.

În procesul de separare a veniturilor și cheltuielilor în funcție de caracterul lor curent sau extraordinar, este necesară analiza naturii și activității entității.

Distincția dintre elementele de venituri și cheltuieli și combinarea acestora în diferite moduri permite entității să-și prezinte, în mod variat, performanțele. Aceste clasificări prezintă diferite grade de cuprindere (de exemplu: situația veniturilor poate include marja brută, profitul din activitățile curente – înainte de impozitare, profitul din activitățile curente – după impozitare și profitul net).

Definiția veniturilor include atât venituri din activitățile curente, cât și câștiguri din orice alte surse. Veniturile din activitățile curente se pot regăsi sub diferite denumiri: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende, redevențe și chirii.

Câștigurile reprezintă alte elemente ce corespund definiției veniturilor și pot apare sau nu ca rezultat al activității curente a entității. Ele reprezintă creșteri ale beneficiilor economice și, din punct de vedere, nu diferă ca natură de venituri. Ele includ, de exemplu, sumele rezultate în urma ieșirii

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

activelor pe termen lung. Definiția veniturilor include, totodată, și câștigurile nerealizate, de exemplu, cele rezultate din reevaluarea titlurilor de plasament. Prezentarea câștigurilor în contul de profit și pierdere se realizează, de obicei, distinct, deoarece cunoașterea existenței acestora este importantă pentru procesul decizional. Câștigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă.

Veniturile pot fi utilizate pentru achiziționarea de active sau pentru creșterea valorii diferitelor tipuri de active, cum ar fi numerarul, creanțele, bunurile și serviciile primite în schimbul bunurilor și serviciilor furnizate. Veniturile pot rezulta, de asemenea, din lichidarea datoriilor (de exemplu, o entitate poate furniza bunuri și servicii unui creditor în scopul lichidării datoriei față de acesta).

Definiția cheltuielilor include pierderile, precum și acele cheltuieli care apar în procesul desfășurării activităților curente ale entității. De exemplu, cheltuielile ce apar în cursul activităților curente ale entității includ costul vânzărilor, salariile și amortizarea. Ele se regăsesc, de obicei, sub forma ieșirilor sau scăderii valorii activelor, cum ar fi numerarul sau echivalentele numerarului, stocurile și mijloacele fixe.

Pierderile reprezintă elemente care corespund definiției cheltuielilor și care pot apare sau nu pe parcursul desfășurării activităților curente ale entității. Ele reprezintă diminuări ale beneficiilor economice și, din acest punct de vedere, nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli. În categoria pierderilor, sunt incluse, de exemplu, cele rezultate din evenimente extraordinare, cum ar fi inundațiile sau incendiile, precum și cele rezultate din ieșirea activelor pe termen lung. De asemenea, definiția cheltuielilor include și pierderile nerealizate, cum sunt cele rezultate din creșterea cursului de schimb valutar în cazul unor credite pe care entitatea le-a contractat în valută. În contul de profit și pierdere, prezentarea pierderilor se efectuează distinct.

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

8.5. Recunoașterea și evaluarea structurilor situațiilor financiare

8.5.1. Recunoaşterea structurilor situațiilor financiare

Recunoaşterea este procesul încorporării în bilanț şi în contul de profit şi pierdere a unui element care îndeplineşte criteriile de recunoaştere. Acest proces implică descrierea în cuvinte a elementului patrimonial şi asocierea unei anumite sume, precum şi includerea ei în totalul bilanțului sau a contului de profit şi pierdere. Elementele care satisfac criteriile de recunoaştere trebuie prezentate în bilanț sau în contul de profit şi pierdere. Recunoaşterea acestor elemente nu poate fi corectată nici prin prezentarea politicilor contabile folosite, nici prin note sau informații suplimentare.

Un element care corespunde definiției unei structuri din situațiile financiare trebuie recunoscut atunci când:

a) este probabil ca orice beneficiu economic viitor asociat să intre sau să iasă în/sau din entitate;

b) elementul are un cost sau o valoare, care poate fi evaluată în mod credibil.

În procesul de evaluare a îndeplinirii sau neîndeplinirii criteriilor de recunoaştere în situațiile financiare, trebuie acordată atenție considerațiilor legate de pragul de semnificație. Interdependența între structuri există în cazul în care un element ce corespunde definiției şi îndeplineşte criteriile de recunoaştere pentru o anumită structură, de exemplu, active, impun automat recunoaşterea unei alte structuri, de exemplu, venituri sau datorii.

a) Probabilitatea realizării unor beneficii economice viitoare

Conceptul de *probabilitate* este utilizat pentru criteriile de recunoaştere referitoare la gradul de incertitudine în realizarea unui beneficiu economic viitor, asociat unui element. Acest concept este impus de incertitudinea ce caracterizează mediul în care îşi desfăşoară activitatea orice entitate. Evaluarea gradului de incertitudine legat de beneficiile economice viitoare ia în calcul informația disponibilă în momentul întocmirii situațiilor financiare. De exemplu, când încasarea unei creanțe a entității este pro-

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

babilă, în absența oricărei probe care să demonstreze contrariul, se justifică recunoașterea creanței ca activ. În cazul unei diversități mari a creanțelor, totuși, va fi considerată normală probabilitatea apariției unui grad de neîncasare și, prin urmare, reducerea prognozată a beneficiului economic va fi înregistrată drept cheltuială.

b) Credibilitatea evaluării

A doua condiție pe care un element trebuie să o îndeplinească pentru a fi recunoscut este ca acesta să aibă un cost sau o valoare ce poate fi evaluată în mod credibil. În multe cazuri, costul sau valoarea trebuie estimate; folosirea unor estimări rezonabile constituie o parte esențială în elaborarea situațiilor financiare și nu influențează credibilitatea lor. În cazul în care, totuși, nu poate fi realizată o estimare rezonabilă, elementul nu va fi recunoscut în bilanț sau în contul de profit și pierdere. De exemplu, încasările previzionate în urma unui proces în instanță pot corespunde definiției activelor și veniturilor, precum și criteriului de credibilitate a realizării; totuși, dacă nu este posibilă evaluarea lor credibilă (a câștigului), acestea nu pot fi înregistrate ca active sau ca venituri; aceste încasări previzionate trebuie, totuși, prezentate în note sau informații suplimentare.

Un element care, la un anumit moment, nu mai corespunde criteriilor de recunoaștere, poate fi recunoscut mai târziu, ca urmare a unor circumstanțe sau evenimente ulterioare.

Informațiile referitoare la un element care are caracteristicile esențiale ale unei structuri a situațiilor financiare, dar nu îndeplinește criteriile de recunoaștere, trebuie prezentat în note la situațiile financiare. Acest procedeu este recomandat în cazul în care recunoașterea existenței acestui element este relevantă pentru evaluarea poziției financiare, a performanței sau a modificării poziției financiare, de către utilizatorii situațiilor financiare.

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Recunoaşterea activelor

Un activ este recunoscut în bilanţ în momentul în care este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate şi activul are un cont sau o valoare, care pot fi evaluate în mod credibil.

Un activ nu este recunoscut în bilanţ atunci când este improbabil ca ieşirea de numerar să genereze beneficii economice pentru entitate în perioadele viitoare. În schimb, o astfel de tranzacţie va avea ca efect recunoaşterea unei cheltuieli în contul de profit şi pierdere. Acest tratament nu înseamnă că scopul pentru care s-au efectuat cheltuielile a fost altul decât obţinerea unui beneficiu economic pentru entitate sau că managementul a fost deficitar. Singura explicaţie este aceea că gradul de siguranţă privind obţinerea unui beneficiu într-o perioadă contabilă ulterioară este insuficient pentru a garanta recunoaşterea unui activ.

Recunoaşterea datoriilor

O datorie este recunoscută în bilanţ în momentul în care este probabil că o ieşire de resurse, care încorporează beneficii economice, va rezulta din lichidarea unei obligaţii actuale, iar valoarea la care se va realiza această lichidare poate fi evaluată în mod credibil. În practică, obligaţiile rezultate din contracte în care nu s-au respectat încă obligaţiile contractuale (de exemplu, datoriile pentru stocuri comandate, dar neprimite) nu sunt, în general, recunoscute ca datorii în situaţiile financiare. Totuşi, astfel de obligaţii pot corespunde definiţiei datoriilor şi în cazul în care criteriile de recunoaştere sunt îndeplinite în anumite circumstanţe, acestea pot fi recunoscute. În astfel de circumstanţe, recunoaşterea datoriilor implică şi recunoaşterea activelor sau cheltuielile aferente.

Recunoaşterea veniturilor

Veniturile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când a avut loc o creştere a beneficiilor economice aferente creşterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată credibil. Aceasta

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

presupune că recunoaşterea veniturilor se realizează simultan cu recunoaşterea creşterii activelor sau reducerii datoriilor (de exemplu, creşterea netă a activelor rezultată din vânzarea produselor sau descreşterea datoriilor ca rezultat al anulării).

8.5.2. Recunoaşterea cheltuielilor

Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când a avut loc o reducere a beneficiilor economice viitoare, aferente diminuării unui activ sau creşterii unei datorii, modificare ce poate fi evaluată credibil. De fapt, aceasta înseamnă că recunoaşterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoaşterea creşterii datoriilor sau reducerii activelor (de exemplu, drepturile salariale angajate sau amortizarea mijloacelor fixe). Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere pe baza asocierii directe între costurile implicate şi obţinerea elementelor specifice de venit. Acest proces, cunoscut sub numele de *conectarea cheltuielilor la venituri*, implică recunoaşterea simultană sau combinată a veniturilor şi cheltuielilor care rezultă, direct şi concomitent, din aceleaşi tranzacţii sau alte evenimente. De exemplu, diversele componente ale cheltuielilor ce contribuie la determinarea costului bunurilor vândute sunt recunoscute în acelaşi timp cu venitul din vânzarea bunurilor. Totuşi, aplicarea conceptului conectării în conformitate cu prevederile standardelor internaţionale nu permite recunoaşterea în bilanţ a elementelor care nu corespund definiţiei activelor sau datoriilor.

Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere pe baza unei proceduri de alocare sistematică şi raţională, atunci când se aşteaptă să se obţină beneficii economice în decursul mai multor perioade contabile şi când asocierea acestora cu veniturile poate fi determinată doar vag sau indirect. Această modalitate este deseori necesară în procesul recunoaşterii cheltuielilor asociate cu utilizarea unor active cum sunt: terenuri, mijloace fixe, fond comercial, licenţe şi mărci de comerţ; în astfel de cazuri, cheltuiala este prezentată ca amortizare. Aceste proceduri de alocare au drept scop recunoaşterea cheltuielilor în cadrul perioadelor contabile în care se consumă sau expiră beneficiile economice asociate acestor elemente.

BCU "MIHAIL EMINESCU" TRANSILVANIA UNIVERSITY LIBRARY

O cheltuială este recunoscută imediat în contul de profit şi pierdere când un cost nu generează beneficii economice viitoare sau atunci când, şi în măsura în care viitoarele beneficii economice nu corespund sau încetează să mai corespundă, condiţiilor pentru recunoaşterea în bilanţ sub formă de activ. De asemenea, o cheltuială este recunoscută în contul de profit şi pierdere în acele cazuri în care apare o datorie fără recunoaşterea unui activ, cum ar fi cazul în care datoria apare ca urmare a acordării de garanţii pentru produsele vândute.

8.5.3. Evaluarea structurilor situaţiilor financiare

Evaluarea este procesul prin care se determină valorile la care structurile situaţiilor financiare vor fi recunoscute în bilanţ şi în contul de profit şi pierdere. Această operaţie presupune alegerea unei anumite baze de evaluare.

În elaborarea situaţiilor financiare, pot fi utilizate diverse baze de evaluare, cum sunt[1]:

a) Costul istoric. Activele sunt înregistrate la suma plătită în numerar sau echivalent al numerarului sau la valoarea reală din momentul cumpărării lor. Datoriile sunt înregistrate la valoarea echivalentelor obţinute în schimbul obligaţiei sau, în anumite împrejurări (de exemplu, impozitul pe profit) la valoarea ce se aşteaptă să fie plătită în numerar sau echivalent al numerarului pentru a stinge datoriile, potrivit cursului normal al afacerilor.

b) Costul curent. Activele sunt înregistrate la valoarea în numerar sau echivalent al numerarului care ar trebui plătită dacă acelaşi activ sau unul asemănător ar fi achiziţionat în prezent. Datoriile sunt înregistrate la valoarea neactualizată în numerar sau echivalent al numerarului, necesară pentru a deconta în prezent obligaţia.

c) Valoarea realizabilă (de decontare a obligaţiei). Activele sunt înregistrate la valoarea în numerar sau echivalent al numerarului, care poate fi obţinută, în prezent, prin vânzarea normală a activelor. Datoriile sunt înregistrate la valoarea lor de decontare; aceasta reprezintă valoarea neac-

[1] Standardul Internaţional de Contabilitate nr. 1, Prezentarea situaţiilor financiare.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

tualizată în numerar sau echivalent al numerarului, care trebuie plătită pentru a achita datoriile potrivit cursului normal al afacerilor.

d) Valoarea actualizată. Activele sunt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor intrări nete de numerar, care urmează a fi generate în derularea normală a activității. Datoriile sunt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor ieşiri de numerar, care se aşteaptă să fie necesare pentru a deconta datoriile, potrivit cursului normal al afacerilor.

Baza de evaluare cel mai frecvent adoptată de entitățile economice în elaborarea situațiilor financiare este costul istoric. Acesta este, de obicei, combinat cu alte baze de evaluare. De exemplu, stocurile sunt, de regulă, înregistrate la minimul dintre cost şi valoarea realizabilă netă, titlurile tranzacționabile, la valoarea de piață. Mai mult, unele entități utilizează costul curent, ca răspuns la incapacitatea modelului contabil bazat pe costul istoric de a rezolva problemele legate de efectul modificării prețurilor activelor nemonetare.

8.6. Conceptele de capital și menținere a nivelului capitalului

8.6.1. Conceptul de capital

În elaborarea situațiilor financiare, majoritatea entităților economice adoptă *conceptul financiar al capitalului*. Conform acestui concept, de exemplu, banii investiți sau puterea de cumpărare investită, capitalul este sinonim cu activele nete sau cu capitalul propriu al entității. Conform *conceptului fizic al capitalului*, cum ar fi capacitatea de exploatare, capitalul reprezintă capacitatea de producție a entității, exprimată, de exemplu, în unități de producție pe zi.

Selectarea de către o entitate a celui mai potrivit concept privind capitalul trebuie să aibă la bază necesitățile utilizatorilor situațiilor financiare. Astfel, trebuie adoptat conceptul financiar al capitalului în cazul în care utilizatorii situațiilor financiare sunt preocupați, în primul rând, de menținerea capitalului nominal investit sau a puterii de cumpărare a ca-

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

pitalului investit. Dacă principala preocupare a utilizatorilor o reprezintă capacitatea de exploatare a entității, trebuie utilizat conceptul fizic al capitalului. Conceptul ales indică obiectivul urmărit în determinarea profitului.

8.6.2. Conceptele de menținere a nivelului capitalului și de calcul a profitului

Cele două concepte privind capitalul presupun și abordarea conceptelor de menținere a nivelului capitalului:

a) Menținerea capitalului financiar. Conform acestui concept, profitul se obține doar dacă valoarea financiară (sau monetară) a activelor nete la sfârșitul perioadei este mai mare decât valoarea financiară (sau monetară) a activelor nete la începutul perioadei, după excluderea oricăror distribuiri către proprietari și oricăror contribuții din partea acestora în timpul perioadei analizate. Menținerea capitalului financiar poate fi evaluată atât în unități monetare normale, cât și în unități de putere constantă de cumpărare.

b) Menținerea capitalului fizic. Potrivit acestui concept, profitul se obține doar atunci când capacitatea fizică productivă (sau capacitatea de exploatare) a entității (sau resursele necesare atingerii acestei capacități) la sfârșitul perioadei depășește capacitatea fizică productivă de la începutul perioadei, după ce s-a exclus orice distribuire către proprietari și orice contribuție din partea acestora în timpul perioadei analizate.

Conceptul de *menținere a nivelului capitalului* ia în considerare modul în care o entitate definește capitalul pe care dorește să-l mențină. Acesta asigură legătura între conceptele de *capital* și cel de *profit*, deoarece oferă punctul de referință fără de care profitul nu poate fi măsurat. Este o condiție esențială pentru distincția între rentabilitatea entității și rambursarea capitalului său; doar intrările de active în plus față de sumele necesare pentru menținerea capitalului pot fi considerate profit și, deci, câștig produs de capitalul investit. Astfel, profitul este valoarea care rămâne după ce

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

cheltuielile (inclusiv, ajustările pentru menținerea capitalului, acolo unde este cazul) au fost deduse din venituri. Dacă cheltuielile depășesc veniturile, valoarea reziduală este o pierdere netă.

Conceptul de *menținere a capitalului financiar* nu impune, totuși, folosirea unei anumite baze de evaluare. Selectarea bazei, în cazul acestui concept, depinde de tipul capitalului financiar pe care entitatea dorește să-l mențină. Diferența principală dintre cele două concepte referitoare la menținerea capitalului este reprezentată de tratamentul efectelor variației prețurilor activelor și obligațiilor entității. În termeni generali, o entitate și-a menținut capitalul dacă la sfârșitul perioadei are un capital egal cu cel de la începutul perioadei. Orice valoare în plus față de cea necesară pentru a menține capitalul la nivelul de la începutul perioadei este considerată profit. Conform conceptului de menținere a capitalului financiar, unde capitalul este definit în termenii unităților monetare nominale, profitul reprezintă creșterea capitalului monetar nominal de-a lungul perioadei. Astfel, creșterile prețurilor activelor, care au loc de-a lungul perioadei, cunoscute sub numele de câștiguri din deținerea de active, reprezintă profit. Ele pot să nu fie recunoscute în acest fel, până în momentul în care activele sunt puse în vânzare.

Atunci când conceptul menținerii capitalului financiar este definit în termenii unităților de putere constantă de cumpărare, profitul reprezintă creșterea puterii de cumpărare investită în cursul perioadei. Astfel, doar acea parte a creșterii prețurilor activelor care depășește creșterea nivelului general al prețurilor este considerată profit. Restul creșterii reprezintă o ajustare pentru menținerea capitalului și, ca atare, reprezintă o parte a capitalului propriu. Conform conceptului menținerii capitalului fizic, unde capitalul este definit în termenii capacității fizice de producție, profitul reprezintă creșterea acestui capital în cursul perioadei. Toate modificările de prețuri care afectează activele și datoriile entității sunt privite ca modificări în măsurarea capacității productive fizice a acesteia; astfel, ele sunt tratate ca ajustări de menținere a nivelului capitalului, care fac parte din capitalul propriu și nu ca profit.

BCU ARGEȘ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Alegerea bazelor de evaluare şi a conceptului de menţinere a nivelului capitalului determină modelul contabil utilizat pentru elaborarea situaţiilor financiare. Diversele modele contabile prezintă grade diferite de relevanţă şi credibilitate şi, ca în alte domenii, managementul trebuie să caute un echilibru între relevanţă şi credibilitate.

Modelele situaţiilor financiare sunt aprobate prin O.M.F.P. nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

8.7. Lucrările de închidere a exerciţiului financiar

Întocmirea situaţiilor financiare anuale reprezintă un proces complex de agregare a informaţiilor în vederea determinării indicatorilor economico-financiari privind poziţia financiară (situaţia patrimoniului) şi rezultatele obţinute (performanţa financiară).

Derularea acestei operaţiuni presupune efectuarea unor lucrări preliminare concretizate în:

1) verificarea înregistrării corecte în conturile contabile a tuturor tranzacţiilor şi evenimentelor economice care au avut loc în perioada de raportare (exerciţiul financiar);

2) verificarea concordanţei dintre evidenţa operativă, contabilitatea analitică şi contabilitatea sintetică;

3) întocmirea balanţei conturilor înainte de inventariere;

4) inventarierea generală a patrimoniului;

5) contabilizarea operaţiunilor de regularizare (diferenţele de inventar, amortizările, provizioanele, ajustările pentru deprecieri şi pierdere de valoare, diferenţele de curs valutar, delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor);

6) întocmirea balanţei conturilor după inventariere;

7) determinarea rezultatului şi distribuirea profitului / acoperirea pierderii;

8) întocmirea situaţiilor financiare anuale.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

8.7.1. Lucrările premergătoare întocmirii situațiilor financiare anuale

1) Verificarea înregistrării corecte în conturile contabile a tuturor tranzacțiilor și evenimentelor economice

Prin această verificare se urmărește dacă toate tranzacțiile și evenimentele economice înregistrate în contabilitate au la bază documente justificative și dacă sunt înregistrate corect în contabilitate.

2) Verificarea concordanței dintre evidența operativă, contabilitatea analitică și contabilitatea sintetică.

Se urmăresc principalele corelații dintre evidența documentelor justificative, conturile analitice și conturile sintetice în care sunt înregistrate tranzacțiile și evenimentele economice.

3) Balanța conturilor înainte de inventariere

Această balanță este considerată un inventar contabil, informațiile fiind preluate din contabilitatea curentă în care au fost înregistrate toate tranzacțiile și evenimentele economice generate de activitatea entității în perioada de raportare.

În același timp, balanța conturilor asigură verificarea înregistrărilor din conturile contabile, în sensul că acestea reflectă modificările intervenite în masa elementelor patrimoniale, modificări rezultate din documentele justificative care au stat la baza efectuării operațiunilor patrimoniale.

4) Inventarierea generală a patrimoniului

Inventarierea activelor și datoriilor entității reprezintă o lucrare obligatorie care presupune atât constatarea cantitativă, cât și valorică a tuturor elementelor de active și datorii

Constatarea existenței elementelor de active și datorii se face prin observație directă (numărare, cântărire, măsurare și calcule tehnice specifice) pentru bunurile corporale, documente pentru bunurile necorporale (creanțe și datorii). Constatarea existenței elementelor de active și datorii este urmată de evaluarea acestora care se face la valoarea actuală sau justă, denumită valoare de inventar, estimată în funcție de starea, utilitatea și

BCU TRANSILVANIA UNIVERSITY LIBRARY

prețul pieței pentru active de natura bunurilor economice, valoarea probabilă de încasat, respectiv, de plată pentru creanțe și datorii.

Toate elementele inventariate se înscriu în listele de inventariere care pot fi distincte sau reprezintă prima parte a registrului inventar, diferențiate în funcție de natura lor. Rezultatele inventarierii și modul de regularizare sunt consemnate în procesul-verbal de inventariere, în care sunt înscrise: gestiunea inventariată; perioada; comisia de inventariere; plusurile și minusurile constatate; compensările efectuate; bunurile depreciate; creanțele și datoriile incerte sau în litigii; creanțele, datoriile și disponibilitățile în valută; constituirea și regularizarea provizioanelor și ajustărilor pentru deprecieri și/sau pierdere de valoare; regularizarea amortizării; alte operațiuni specifice inventarierii.

Registrul-inventar reprezintă o recapitulație a elementelor inventariate, grupate în funcție de natura lor și conform structurilor specifice bilanțului contabil.

5) Contabilitatea operațiunilor de regularizare

Operațiunile de regularizare se înregistrează distinct în contabilitate, în funcție de natura lor, astfel:

a) plusurile și minusurile cantitative (plusurile se înregistrează ca intrări în patrimoniul entității, iar minusurile ca și cheltuieli, dacă nu sunt imputabile sau creanțe dacă sunt datorate angajaților). Pot fi admise compensări între plusuri și minusuri cantitative, dacă există riscul de confuzie între costurile activelor de același fel, la aceeași gestiune, perioadă și gestionar.

Regularizarea diferențelor de inventar generează următoarele înregistrări contabile:

- *Plusurile constatate la inventariere*

- *active imobilizate*, evaluate la valoarea de inventar:

	%	=	%	
(Valoarea de inventar)	Conturi de active imobilizate 20; 21; 23 și 26		134 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor	(Valoarea de inventar)
(TVA aferentă)	4426 TVA deductibilă		4427 TVA colectată	(TVA aferentă)

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

și concomitent (TVA nedeductibilă conform proratei)	20, 21, 23, 26		4426 TVA deductibilă	(TVA nedeductibilă stabilită prin decontul de TVA)

- *stocuri:*
  - cumpărate de la terți:

(Valoare de intrare)	Conturi de stocuri 30, 36, 37, 38	=	Conturi de cheltuieli 60	(Valoarea de intrare)

  - obținute din producție proprie:

(Cost de producție)	Conturi de stocuri 33, 34	=	Variația stocurilor 711	(Cost de producție)

- *investiții financiare pe termen scurt:*

(Valoare de intrare)	Conturi de investiții financiare pe termen scurt 50	=	6642 Pierderi din investiții financiare pe termen scurt cedate	(Valoarea de intrare)

- *numerar în casieria entității:*

(Plusul constatat)	5311 Casa în lei	=	758 Alte venituri din exploatare	(Plusul constatat)

Lipsurile constatate la inventariere:

- *neimputabile* (cu excepția minusurilor din casierie) se înregistrează ca ieșiri din patrimoniu
  - imobilizări:

(Amortizarea cumulată)	% Amortizări privind imobilizările 28 și/sau	=	Conturi de active imobilizate 20, 21, 23, 26	(Valoarea de intrare)

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

(Valoare rămasă)	6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital			
	şi			
(TVA 19% la valoarea rămasă)	635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 TVA colectată	(TVA 19% la valoarea rămasă)

- *stocuri*:
  - cumpărate:

(Valoarea de intrare)	Conturi de cheltuieli 601 ÷ 608	=	Conturi de stocare 301, 302, 303, 361, 371, 381	(Valoarea de intrare)
	şi			
(TVA la valoarea de intrare)	635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4217 TVA colectată	

  - obţinute cu resurse proprii:

(Cost de producţie)	711 Variaţia stocurilor	=	Conturi de stocuri 33, 34	(Cost de producţie)
	şi			
(TVA la costul de producţie)	635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate		4427 TVA colectată	(TVA la costul de producţie)

- *imputabile* (se evaluează la valoarea de înlocuire, aceasta fiind egală cu costul de achiziţie la data constatării lipsei, mai puţin amortizarea cumulată plus TVA, în cazul imobilizărilor supuse amortizării şi preţul de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA, în cazul stocurilor:

(Valoarea imputată)	4282 Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	(Valoarea imputată)
	şi/sau			
	461 Debitori diverşi		758 Alte venituri din exploatare	(Venitul fără TVA)
			4427 TVA colectată	(TVA)

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- *Deprecierile ireversibile (amortizările)*

Dacă valoarea de inventar a imobilizărilor supuse amortizării este mai mică decât valoarea rămasă sau valoarea contabilă netă, diferența reprezintă o cheltuială suplimentară cu amortizarea.

(Depre-cierea constatată)	68 Cheltuieli cu amortizările	=	28 Amortizări privind imobilizările corporale	(Depre-cierea constatată)

- *Deprecierile reversibile (sau temporare):*

Se consideră că activele sunt depreciate reversibil, atunci când valoarea de inventar sau valoarea justă este mai mică decât valoarea recuperabilă (valoarea recuperabilă reprezintă maximul dintre valoarea de utilizare și prețul net de vânzare).

Aceste diferențe se înregistrează ca ajustări pentru deprecieri sau pierdere de valoare.

(Deprecierile reversibile estimate)	% 6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor 6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante 6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare 6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante	=	% Conturi de ajustări pentru deprecieri și pierdere de valoare (29, 39, 49, 59)	(Deprecierile reversibile estimate)

- *Provizioanele.* Se estimează și înregistrează ca o cheltuială și o datorie sau obligație curentă, generată de un eveniment anterior, la plata obligației fiind probabilă o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice.

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

(Valoarea provizioanelor)	6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	Conturi de provizioane (1511 ÷ 1518)	(Valoarea provizioanelor)

- *Diferențele de curs valutar:*

La sfârșitul exercițiului financiar, creanțele, datoriile și disponibilitățile în valută se evaluează la cursul de schimb din 31.XII. Diferențele de curs se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare (diferențele favorabile – venituri, diferențele nefavorabile – cheltuieli).

Diferențele de curs valutar favorabile	% 4111 Clienți 401 Furnizori 404 Furnizori de imobilizări prime 5124 Conturi la bănci în valută 5134 Casa în valută	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	Diferențele de curs valutar favorabile
Diferențele de curs valutar nefavorabile	665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	% 411 Clienți 401 Furnizori 404 Furnizori de imobilizări 5124 Conturi la bănci în valută 5134 Casa în valută	Diferențele de curs valutar nefavorabile

- *Delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor:*

Această operațiune este necesară pentru a respecta principiul „independenței exercițiului", potrivit căruia fiecare exercițiu financiar trebuie afectat cu veniturile și cheltuielile care îi aparțin, indiferent de data încasării sau plății acestora.

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Operațiunea se realizează prin utilizarea conturilor delimitative de cheltuieli și venituri (471 „Cheltuieli înregistrate în avans", 472 „Venituri înregistrate în avans".

(Cheltuieli aferente exercițiilor viitoare)	471 Cheltuieli înregistrate în avans	=	% 401 Furnizori Conturi de cheltuieli (60, 61, 62)	(Datorii aferente exercițiilor viitoare) (Cheltuieli aferente exercițiilor viitoare)
(Venituri aferente exercițiilor viitoare)	472 Venituri înregistrate în avans	=	Conturi de venituri (70 ÷ 76)	(Venituri aferente exercițiului curent)
(Cheltuieli aferente exercițiului curent)	% Conturi de cheltuieli (60, 61, 62)	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans	(Cheltuieli înregistrat în exercițiul precedent)
(Venituri de încasat și încasate aferente exercițiilor viitoare)	4111 Clienți 401 Furnizori 418 Clienți – facturi de întocmit 5121 Conturi la bănci în lei 5311 Casa în lei		472 Venituri înregistrate în avans	(Venituri aferente exercițiilor viitoare)

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6) Întocmirea balanței conturilor după inventariere

Această balanță de verificare se întocmește înaintea stabilirii rezultatului și furnizează informațiile necesare pentru întocmirea bilanțului contabil și a contului de profit și pierdere.

Balanța conturilor întocmită la 31.12.N

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri finale	
		D	C
1012	Capital subscris vărsat		86.000
1041	Prime de emisiune		1.787
1061	Rezerve legale		10.000
1091	Acțiuni proprii deținute pe termen scurt		2.000
117	Rezultatul reportat		4.800
131	Subvenții guvernamentale pentru investiții		11.300
167	Alte împrumuturi și datorii asimilate		30.000
1687	Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate		1.250
203	Cheltuieli de dezvoltare	2.400	
208	Alte imobilizări necorporale	600	
2111	Terenuri	8.000	
212	Construcții	45.000	
2131	Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	68.000	
2133	Mijloace de transport	12.000	
214	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	4.000	
2675	Împrumuturi acordate pe termen lung	12.300	
2676	Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung	700	
2803	Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare		400
2808	Amortizarea altor imobilizări necorporale		200
2812	Amortizarea construcțiilor		5.000
2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor		10.000
2814	Amortizarea altor imobilizări corporale		100
301	Materii prime	8.000	
302	Materiale consumabile	1.500	
345	Produse finite	14.400	
3945	Ajustări pentru deprecierea produselor finite		1.400
401	Furnizori		5.700
408	Furnizori – facturi nesosite		1.300
419	Clienți – creditori		2.000
4111	Clienți	23.800	

BCU CLUJ UNIVERSITY LIBRARY

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri finale	
		D	C
421	Personal – salarii datorate		14.200
4311	Contribuția unității la asigurările sociale		3.900
4313	Contribuția angajatorului pentru asigurări sociale de sănătate		1.400
4371	Contribuția unității la fondul de șomaj		500
4424	TVA de recuperat	3.800	
4428	TVA neexigibilă	247	
446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		900
471	Cheltuieli înregistrate în avans	3.150	
472	Venituri înregistrate în avans		4.560
491	Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți		2.000
5121	Conturi la bănci în lei	9.850	
5131	Casa în lei	800	
542	Avansuri de trezorerie	1.500	
601	Cheltuieli cu materiile prime	22.400	
602	Cheltuieli cu materialele consumabile	1.600	
605	Cheltuieli privind energia și apa	2.370	
613	Cheltuieli cu primele de asigurare	630	
623	Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	700	
641	Cheltuieli cu salariile personalului	20.000	
6451	Contribuția unității la asigurările sociale	3.900	
6452	Contribuția unității la fondul de șomaj	500	
6453	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	1.400	
666	Cheltuieli privind dobânzile	300	
667	Cheltuieli privind sconturile acordate	700	
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	5.700	
6814	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	3.400	
701	Venituri din vânzarea produselor finite		58.000
711	Variația stocurilor		14.400
721	Venituri din producția de imobilizări necorporale		3.000
763	Venituri din creanțe mobilizate		1.000
767	Venituri din sconturi obținute		1.200
	TOTAL	258.247	278.297

BCU IAȘI

7) Determinarea rezultatului exercițiului

Rezultatul contabil (profit sau pierdere) se determină pe baza relației:

Rezultatul contabil	=	Venituri plus câștiguri de orice natură	-	Cheltuieli angajate pentru realizarea veniturilor

La închiderea exercițiului financiar, contul 121 „Profit și pierdere" încorporează cheltuielile pentru luna decembrie, inclusiv, impozitul calculat pentru această lună și veniturile realizate.

Din punct de vedere contabil, stabilirea rezultatului exercițiului se face prin închiderea conturilor de venituri și cheltuieli înregistrate în conturile corespunzătoare, la 31-12.N.

- închiderea conturilor de cheltuieli:

63.600	121 Profit sau pierdere	=	%	63.600
			601	22.400
			602	1.600
			611	2.370
			613	630
			623	700
			641	20.000
			6.451	3.900
			6.452	500
			6.453	1.400
			666	300
			667	700
			6.811	5.700
			6.814	3.400

- închiderea conturilor de venituri:

77.600	%	=	121 Profit sau pierdere	77.600
58.000	701			
14.400	711			
3.000	721			
1.000	763			
1.200	767			

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

8) Impozitul pe profit

Operațiunea de impozitare a profitului presupune determinarea rezultatului fiscal, pe baza relației:

Rezultatul fiscal = Rezultatul contabil ± Ajustările fiscale

Dacă entitatea foloseşte metoda impozitului curent (sau exigibil), sunt luate în calcul numai „cheltuielile fiscale" aferente exercițiului încheiat.

Baza de calcul a impozitului pe profit (profitul impozabil) se determină pe baza relației:

Profit impozabil	=	Veniturile realizate	-	Cheltuielile corespunzătoare veniturilor	+	Reintegrări fiscale	-	Deduceri fiscale

Cota generală de impozitare este de 16% [1].

Cheltuielile aferente exercițiului financiar sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor şi cele considerate deductibile, conform prevederilor legale.

În categoria *cheltuielilor nedeductibile fiscal,* se cuprind: impozitul pe profit datorat şi impozitul pe venitul realizat în străinătate; amenzile şi penalitățile datorate către autoritățile române sau străine; cheltuielile pentru protocol, reclamă şi publicitate care depăşesc limitele prevăzute de legea bugetară anuală; sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor peste limitele legale; cheltuielile de sponsorizare care depăşesc limitele legale; alte cheltuieli prevăzute de legislația în vigoare.

Deducerile fiscale cuprind: dividendele primite de la altă persoană juridică română; sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor în limita de 5% din profitul contabil brut anual, veniturile din provizioanele legale şi ajustările pentru depreciere şi pierdere de valoare pentru care nu s-a admis deducerea, alte elemente prevăzute de legislația în vigoare.

Profitul impozabil se calculează şi înregistrează trimestrial, cumulat de la începutul anului. Impozitul datorat pentru trimestrul în curs se determină pe baza relației:

[1] Legea nr. 414 privind impozitul pe profit.

BSU IAȘI ALEXANDRU IOAN CUZA UNIVERSITY LIBRARY

Impozitul datorat pe trimestrul în curs	=	Impozitul pe profit calculat asupra profitului impozabil cumulat de la începutul anului	-	Impozitul aferent profitului impozabil cumulat până la sfârşitul trimestrului precedent

Exemplu: profitul impozabil cumulat de la sfârşitul trimestrului III este de 12.000 lei, impozitul aferent 1.920 lei (12.000 x 16%). Impozitul pe profit datorat până la 30 iunie este de 1.600 lei, impozitul pentru trimestrul IV este de 320 lei (1.920 – 1.600).

Plata impozitului pe profit se face trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din următorul trimestru.

Dacă avem în vedere exemplul prezentat şi presupunem că din totalul cheltuielilor pentru protocol, reclamă şi publicitate, 30% sunt nedeductibile fiscal, iar cota de 5% din profitul contabil este destinată majorării rezervei legale, profitul impozabil este de 13.980 lei (77.600 – 63.600 + 210 – 230).

- repartizarea profitului brut la majorarea rezervelor legale 700 lei (14.000 x 5%):

700	129 Repartizarea profitului	=	1061 Rezerve legale	700

- impozitul pe profit datorat: 2.237 lei (13.980 x 16%):

2.237	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozitul pe profit	2.237

- închiderea contului de cheltuieli = 2.237:

2.237	121 Profit sau pierdere	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	2.237

Dacă rezultatul impozabil este negativ, acesta reprezintă o pierdere fiscală, care va fi recuperată din profitul perioadelor viitoare.

Valoarea cheltuielilor nedeductibile şi valoarea deducerilor fiscale influenţează rezultatul exerciţiului, care poate fi:

- profit contabil brut şi profit fiscal;
- pierdere contabilă şi pierdere fiscală;
- profit contabil brut şi pierdere fiscală (generată de deducerile fiscale);

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- pierdere contabilă şi profit fiscal (generat de cheltuieli nedeductibile).

Profitul fiscal sau pierderea fiscală nu se înregistrează în contabilitate, valoarea se înscrie numai în „Declaraţia anuală privind impozitul pe profit".

Din exemplul prezentat, rezultă un profit contabil brut de 14.000 lei (77.600 – 63.600) şi un profit fiscal de 13.980 lei (77.600 – 63.600 + 210 – 230).

După închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli se determină rezultatul net, sub forma profitului sau pierderii. Dacă rezultatul este profit net, acesta se repartizează pe destinaţii, conform legii la regiile autonome şi societăţile sau companiile naţionale şi conform AGA, la societăţile cu capital privat, în următoarea ordine:

- constituirea şi majorarea rezervelor legale (în limita de 5% din profitul impozabil anual, până ce rezerva legală reprezintă 20% din capitalul social;
- acoperirea pierderii contabile din ultimii 5 ani;
- constituirea resurselor proprii de finanţare, aferente profitului rezultat din vânzări de active (în cazul entităţilor cu capital majoritar de stat), respectiv, aferente facilităţilor fiscale la impozitul pe profit;
- până la 10% din profitul contabil net, pentru participarea salariaţilor la profit (în cazul entităţilor cu capital majoritar de stat);
- minimum 50% vărsăminte la bugetul de stat sau local, în cazul regiilor autonome, sau dividende, în cazul societăţilor şi companiilor naţionale şi societăţilor comerciale cu capital majoritar de stat);
- constituirea şi majorarea rezervelor statutare sau contractuale, conform prevederilor actului constitutiv al entităţii;
- dividende, conform hotărârii adunării generale a acţionarilor / asociaţilor;
- alte destinaţii, conform hotărârii adunării generale a acţionarilor / asociaţilor (alte rezerve, capital social).

În exemplul prezentat, contul 121 „Profit sau pierdere" are un sold creditor (profit net) în valoare de 11.763 lei.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	121 (Profit sau pierdere)		C
	63.600	77.600	
	2.237		
(RD)	65.837	77.600	(RC)
(SFC)	11.763		

Adunarea generală decide ca profitul net să fie distribuit astfel:

- 5% din profitul brut pentru majorarea rezervei legale (operațiunea s-a înregistrat în contabilitate, înaintea determinării profitului impozabil);
- 10% participarea salariaților la profit 1.176 lei (11.753 x 10%);
- dividende 30%; 3.529 lei (11.753 x 30%);
- alte rezerve 40%: 4.705 lei (11.753 x 40%);
- report la noul exercițiu 20%; 2.353 lei (11.753 x 20%).

11.763	%	=	%	11.763
9.410	129		117	7.058
	Repartizarea profitului		Rezultatul reportat	
2.533	121		1068	4.705
	Profit sau pierdere		Alte rezerve	

- închiderea contului 129 „Repartizarea profitului":

9.410	121	=	129	10.110
	Profit sau pierdere		Repartizarea profitului	

- acordarea primelor privind participarea salariaților la profit și a dividendelor:

4.705	117	=	%	4.705
	Rezultatul reportat		424	1.176
			Prime reprezentând participarea personalului la profit	
			457	3.529
			Dividende de plată	

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

După repartizarea profitului, conturile de rezultate prezintă următoarea situație:

D 121	C
63.600	77.600
2237	
9.410	
2.353	
(R.D.) 77.600	77.600 (R.C.)

D 129	C
700	10.110
9.410	
(R.D.) 10.110	10.110 (R.C.)

D 117	C
4.705	7.058
(R.D.) 4.705	7.058 (R.C.)
(S.F.C.) 2.353	

8.7.2. Întocmirea situațiilor financiare anuale

Principalul obiectiv al contabilității financiare este furnizarea de informații care să asigure o imagine fidelă asupra poziției financiare, rezultatelor, modificărilor poziției financiare şi a fluxurilor de trezorerie, atât pentru nevoile proprii ale entității, cât şi pentru diverşi utilizatori, informații care stau la baza fundamentării deciziilor economice.

În acest scop, informațiile furnizate de contabilitatea curentă sunt grupate şi sintetizate periodic în documente contabile, denumite situații financiare anuale[1] denumite: bilanț contabil, cont de profit şi pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie şi note explicative la situațiile financiare anuale.

Bilanțul contabil

Informațiile din balanța de verificare definitivă sunt sistematizate după anumite criterii: grad de lichiditate, termene de decontare şi natura economică a structurilor specifice bilanțului contabil – active, datorii şi capital propriu.

[1] Conform O.M.F.P. nr. 1752/2005, situațiile financiare anuale trebuie întocmite obligatoriu de către toate persoanele juridice cu sau fără scop lucrativ.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În O.M.F.P. nr. 1752/2005, este prezentat următorul model de bilanț: (informațiile pentru sfârșitul exercițiului financiar sunt preluate din balanța de verificare întocmită după inventariere).

BILANȚ

data de 31.12.N

	GRUPE, CAPITOLE ȘI POSTURI	Nr. rd.	Sold la	
			Începutul ex. fin.	Sfârșitul ex. fin.
A	ACTIVE IMOBILIZATE			
I	IMOBILIZĂRI NECORPORALE			
1.	Cheltuieli de constituire (ct. 201 – 2801)	01	-	-
2.	Cheltuieli de dezvoltare (ct. 203-2803-2803)	02		2.000
3.	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare și alte imobilizări necorporale (ct. 205+208-2805-2808-2905-2908)	03		200
4.	Fond comercial	04		-
5.	Avansuri și imobilizări necorporale în curs de execuție (ct. 233+234-2933)	05		-
	TOTAL rd. 01 la 05	06		2.200
II	IMOBILIZĂRI CORPORALE			
1.	Terenuri și construcții (ct. 211+212-2811-2812-2911-2912)	07		48.000
2.	Instalații tehnice și mașini (ct. 213-2813-2913)	08		70.000
3.	Alte instalații, utilaje și mobilier (ct. 214-2814-2914)	09		3.900
4.	Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție (ct. 231-2813-2931)	10		-
	TOTAL (rd 07 la 10)	11		121.500
III	IMOBILIZĂRI FINANCIARE			
1.	Acțiuni deținute la entitățile afiliate (ct. 261-2961)	12		-
2.	Împrumuturi acordate entităților afiliate (ct 2671+2672-2964)	13		-
3.	Interese de participare (ct. 263-2964)	14		-
4.	Împrumuturi acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 2673+2674-2965)	15		-
5.	Investiții deținute ca imobilizări (ct. 265-2963)	16		-
6.	Alte împrumuturi (ct. 2675+2676+2678+2679-296-2968)	17		13.000
	TOTAL (rd 12 la 17)	18		13.000
	ACTIVE IMOBILIZATE TOTAL (rd 6+11+18)	19		136.700

BCU CLUJ / "LUCIAN BLAGA" UNIVERSITY LIBRARY

B	ACTIVE CIRCULANTE			
I	STOCURI			
1.	Materii prime şi materiale consumabile (ct. 301+302+303±308+351+358+381±388-391-392-3951-3958-398)	20		9.500
2.	Producţia în curs de execuţie (ct. 371+372+341±348-393-3941-3952)	21		-
3.	Produse finite şi mărfuri (ct. 345+346±348+354+356+357+361±368+371±378-3945-3946-3953-3954-3956-3957-396-397-4428)	22		13.000
4.	Avansuri pentru cumpărări de stocuri (ct. 4091)	23		-
	TOTAL (rd 20 la 23)	24		22.500
II	CREANTE (sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element)			
1.	Creanţe comerciale (ct. 2675+2676+2678+2679)	25		21.800
2.	Sume de încasat de la entităţile afiliate (ct. 451-495)	26		-
3.	Sume de încasat de la entităţile de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 453-495)	27		-
4.	Alte creanţe (ct. 425+4282+431+437+4382+ 441+ 4424+4428+444+445+446+447+4482+4582+461+473 -496+5187)	28		4.047
5.	Capital subscris nevărsat (456-495)	29		-
	TOTAL (rd 25 la 29)	30		25.847
III	INVESTIŢII PE TERMEN SCURT			
1.	Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (501-591)	31		-
2.	Alte investiţii pe termen scurt (ct. 505+506+508-595-596-598+5113+5114)	32		-
	TOTAL (rd 31 + 32)	33		-
IV	CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112+512+531+532+542)	34		12.150
	ACTIVE CIRCULANTE TOTAL (rd 24+30+33+34)	35		60.497
C.	CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	36		3.150
D.	DATORII : SUMELE CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN			
1.	Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni, separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile (ct. 161+1681-169)	37		-
2.	Sume datorate instituţiilor de credit (ct. 1621+1622+1624+1625+1627+1682+5191+5192+5198)	38		-
3.	Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	39		2.000
4.	Datorii comerciale – furnizori (ct. 401+404+408)	40		7.000
5.	Efecte de comerţ de plătit (ct. 403+405)	41		-
6.	Sume datorate entităţilor afiliate	42		-

	(ct. 1661+1685+2691+451)			
7.	Sume datorate entităților cu care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 1663+1686+2692+453)	43		-
8.	Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623+1626+167+1687+2693+ 421+423+424+426 +427+4281+431+437+4381+441+4423+4428+444+44 6+447+4481+455+456+457+4581+462+473+509+518 6+5193+5194+5195+5196+5197)	44		24.705
	TOTAL (rd 37 la 44)	45		33.705
E	ACTIVE CIRCULANTE NETE / DATORII CURENTE NETE (rd. 35+36-45-62)	46		18.462
F	TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd 19+46-61)	47		-
G	DATORII: SUME CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN			
1.	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile (ct. 161+1681-169)	48		-
2.	Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1627+1622+1624+1625+1627+1682+5191+5192+5198)	49		
3.	Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	50		
4.	Datorii comerciale – furnizori (ct. 401+404+408)	51		
5.	Efecte de comerț de plătit (ct. 403+405)	52		-
6.	Sume datorate entităților afiliate (ct. 1661+1685+2691+451)	53		
7.	Sume datorate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 1663+1686+2692+4531)	54		-
8.	Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623+1626+167+1687+ 2693+ 421+423+424 +426+ 427+4281+431+ 437+ 4381+ 441+4423+4428+444+446+447+4481+ 455 +456+457+4581+462+473+509+5186+5193+5194 +5195+5196+5197)	55		31.250
	TOTAL (rd. 48 la 55)	56		31.250
H	PROVIZIOANE			
1.	Provizioane pentru pensii și obligații similare (ct. 1515)	57		-
2.	Provizioane pentru impozite (ct. 1516)	58		-
3.	Alte provizioane (ct. 1511+1512+1513+1514+1515)	59		-
	TOTAL (rd. 57 la 59)	60		-
I	VENITURI ÎN AVANS			
1.	Subvenții pentru investiții (ct. 131+132+133+134+138)	61		11.300

BCU CLUJ-NAPOCA UNIVERSITY LIBRARY

2.	Venituri înregistrate în avans (ct. 472)	62		4.560
	TOTAL (rd. 61+62)	63		15.860
J	CAPITAL ŞI REZERVE			
I	CAPITAL			
1.	Capital subscris vărsat (ct. 1012)	64		86.000
2.	Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	65		-
3.	Patrimoniul regiei (ct. 105)	66		-
	TOTAL (rd. 64 la 66)	67		86.000
II	PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	68		1.787
III	REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	69		-
IV	REZERVE			
1.	Rezerve legale (ct. 1061)	70		10.700
2.	Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063)	71		-
3.	Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (ct. 1065)	72		-
4	Alte rezerve (ct. 1068)	73		4.705
	Acţiuni proprii (ct. 109)	74		2.000
	TOTAL (rd. 70 la 73-74)	75		13.405
5.	Profitul sau pierderea reportată (117) sold C	76		7.153
	sold D	77		
6.	Profitul sau pierderea exerciţiului financiar (ct. 121) sold C	78		14.000
	sold D	79		
	Repartizarea profitului (ct. 129)	80		10.110
	CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 67+68+69+75+76-77+78-79-80)	81		122.345
	Patrimoniul public (ct. 1016)	82		-
	CAPITALURI – TOTAL (rd. 81+82)	83		96.858

Contul de profit şi pierdere

Toate elementele de venituri şi cheltuieli recunoscute într-o perioadă trebuie incluse în profit sau în pierdere, cu excepţia cazului în care un standard sau o interpretare cere contrariul.[1]

Prevederile referitoare la elementele din contul de profit şi pierdere, stipulate în O.M.F.P. nr. 1752/2005 sunt:

- Cifra de afaceri netă cuprinde sumele rezultate din vânzarea de produse şi furnizarea de servicii care se înscriu în activitatea curentă a en-

[1] *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006, p. 734.

BCU IAŞI CENTRALA UNIVERSITARĂ LIBRARY

tității, după deducerea reducerilor comerciale și a taxei pe valoarea adăugată, precum și a altor taxe legate direct de cifra de afaceri.

- În cazul entităților al căror obiect de activitate îl constituie operațiunile de leasing, în cifra de afaceri se include și dobânda cuvenită contractelor, aferentă perioadei de raportare.

- Veniturile și cheltuielile care apar altfel decât în cursul activităților curente ale entității trebuie prezentate ca venituri și cheltuieli extraordinare (venituri și cheltuieli rezultate din evenimente care sunt clar diferite de activitățile curente ale entității și care nu se repetă în mod frecvent sau regulat).

- Activitățile curente cuprind operațiunile desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a afacerilor sale, precum și activitățile conexe în care aceasta se angajează și care sunt o continuare a primelor activități, incidente acestora sau care rezultă din acestea.

Activitatea curentă a unei entități include activitatea de exploatare și activitatea financiară.

În contul de profit și pierdere, model O.M.F.P. nr. 1752/2005, veniturile și cheltuielile sunt grupate în funcție de activitățile desfășurate în cadrul entității și natura lor economică, astfel:

- venituri și cheltuieli din exploatare;
- venituri și cheltuieli financiare;
- venituri și cheltuieli extraordinare.

Pe baza informațiilor din balanța de verificare încheiată după inventariere și operațiunile înregistrate la sfârșitul exercițiului N, s-a întocmit situația financiară anuală. „Contul de profit și pierdere".

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Contul de profit şi pierdere la data de 31.12.N.

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor		Exerciţiul financiar CURENT
1.	CIFRA DE AFACERI (rd 02 la 05)	01	58.000
	Producţia vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)	02	58.000
	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	03	-
	Venituri din dobânzi (la societăţile de leasing) (ct. 766)	04	-
	Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri netă (ct. 7411)	05	-
2.	Variaţia stocurilor de produse finite sold C (ct. 711) sold D	06 07	14.400
3.	Producţia realizată de entitate pentru scopuri proprii şi capitalizată (ct. 721+722)	08	3.000
4.	Alte venituri din exploatare (ct. 7417 + 758)	09	-
	VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (rd. 01+06-07+08+09)	10	75.400
5.	a) Cheltuielile cu materiile prime şi materialele consumabile (ct. 601+602-7412)	11	24.000
	Alte cheltuieli materiale (ct. 603+604+606+608)	12	
	b) Alte cheltuieli externe (cu energia şi apa) ct. 605-7413	13	2.370
	c) Cheltuieli privind mărfurile (ct. 707)	14	-
6.	Cheltuielile cu personalul (rd. 16+17)	15	25.800
	a) Salarii şi indemnizaţii (ct. 641 + 642-7414)	16	20.000
	b) Cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială (ct. 645-7415)	17	5.800
7.	a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale şi necorporale (rd. 19-20))	18	5.700
	a.1) Cheltuieli (ct. 6811+6813)	19	5.700
	a.2) Venituri (ct. 7813)	20	-
	b) Ajustări de valoare privind activele circulante (rd. 22-23)	21	3.400
	b.1) Cheltuieli (ct. 654+6814)	22	3.400
	b.2) Venituri (ct. 754+7814)	23	-
8.	Alte cheltuieli de exploatare (rd. 25 la 28)	24	1.330
	8.1) Cheltuieli privind prestaţiile externe (ct. 611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628-7416)	25	1.330
	8.2) Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 635)	26	-
	8.3) Cheltuieli cu despăgubiri, donaţii şi activele cedate (ct. 658)	27	-
	Cheltuieli privind dobânzile de refinanţare înregistrate de	28	-

	societățile de leasing (ct. 666)		
	Ajustări privind provizioanele (rd. 30-31)	29	-
	- cheltuieli (ct. 6812)	30	-
	- venituri (ct. 7812)	31	-
	CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 11 la 15+18+21+24+27)	32	62.600
	PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE		
	PROFIT (rd. 10-32)	33	12.800
	PIERDERE (rd. 32-10)	34	
9.	Venituri din interese de participare (ct. 7611+7613)	35	-
	- din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	36	
10.	Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate (ct. 763)	37	1.000
	- din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	38	
11.	Venituri din dobânzi (ct. 766)	39	
	- din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	40	
	Alte venituri financiare (ct. 762+764+765+767+768)	41	1.200
	VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 35+37+38+41)	42	2.200
12.	Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investițiile deținute ca active circulante (rd. 44-45)	43	-
	- Cheltuieli (ct. 686)	44	-
	- Venituri (ct. 786)	45	-
13.	Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666-7418)	46	300
	- din care, cheltuieli în relația cu entitățile afiliate	47	-
	Alte cheltuieli financiare (ct. 663+664+665+667+668)	48	700
	CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 43+46+48)	49	1.000
	PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR(Ă)		
	- PROFIT (rd. 42-49)	50	1.200
	- PIERDERE (rd. 49-42)	51	
14.	. PROFITUL SAU PIERDEREA CURENTĂ		
	- PROFIT (rd. 10+42-32-49)	52	9.450
	- PIERDERE (rd. 32+49-10-42))	53	
15.	Venituri extraordinare (ct. 771)	54	
16.	Cheltuieli extraordinare (ct. 671)	55	
17	PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ		
	- PROFIT (rd. 54-55)	56	
	- PIERDERE (rd. 55-54)	57	
	VENITURI TOTALE (rd. 10+42+54)	58	77.600
	CHELTUIELI TOTALE (rd. 32+49+55)	59	14.000
	PROFIT SAU PIERDEREA BRUT(Ă)		
	- PROFIT (rd. 58-59)	60	44.800
	- PIERDERE (rd. 59-58)	61	
18.	Impozitul pe profit brut (ct. 691)	62	2.237

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

19.	Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus (ct. 698)	63	-
20.	PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) A EX. FINANCIAR		
	- PROFIT (rd. 60-62-63)	64	11.763
	- PIERDERE (rd.61+62+63); (rd. 62+63-60)	65	

Informațiile din contul de profit și pierdere sunt utilizate pentru analiza rezultatului financiar al entității.

Indicatorii valorici, denumiți și *Soldurile intermediare de gestiune*, calculați în cascadă, evidențiază formarea rezultatului financiar pe trepte de acumulare:

1) **Marja comercială** = Venituri din vânzări de mărfuri – Costul mărfurilor vândute, exprimă performanța entității de comerț (cumpărări și vânzări de mărfuri), este influențată de adaosul comercial practicat de entitate și cheltuielile de circulație.

2) Producția exercițiului	=	Venituri din vânzarea producției	±	Variația producției stocate	+	Producția de imobilizări
(75.400	=	58.000	+	14.400	+	3.000)

evidențiază performanța entității de producție, sub forma producției vândute, producției stocate și producției de imobilizări.

3) Valoarea adăugată	=	Producția exercițiului	+	Marja comercială	-	Consumul exercițiului provenit de la terți
(51.400	=	75.400	+	0	-	24.000)

exprimă creșterea sau crearea de valoare rezultată din utilizarea factorilor de producție (muncă și capital) peste valoarea consumurilor de materii prime, materiale și servicii din afară (furnizate de terți).

4) **Excedentul brut de exploatare** = Valoarea adăugată + Subvenții de exploatare – Impozite, taxe și alte vărsăminte – Cheltuieli de personal

(25.600 = 51.400 + 0 - 25.800),

exprimă resursa sau acumularea brută rezultată din activitatea de exploatare, destinată menținerii și dezvoltării potențialului productiv al

BCU IAȘI DIGITAL UNIVERSITY LIBRARY

entității, remunerării capitalurilor utilizate și a statului (surplusul monetar potențial degajat de activitatea de exploatare și utilizat pentru autofinanțare).

5) Rezultatul din exploatare = Excedentul brut din exploatare + Alte venituri din exploatare – Cheltuieli de exploatarea cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru deprecieri și pierdere de valoare – Alte cheltuieli de exploatare

12.800 = 25.600 – (9.100 + 3.700)

exprimă rezultatul din activitatea de exploatare (de bază) a entității.

6) Rezultatul curent înainte de impozitare = Rezultatul din exploatare + Venituri financiare – Cheltuieli financiare.

(14.000 = 12.800 + 1.200 – 1.000), este soldul intermediar de gestiune care exprimă rezultatul din activitatea curentă, normală a entității.

7) Rezultatul extraordinar = Venituri extraordinare – Cheltuieli extraordinare (evidențiază diferența dintre veniturile încasate din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare și pierderile din calamități și alte evenimente extraordinare).

8) Rezultatul exercițiului = Rezultatul curent înainte de impozitare ± Rezultatul extraordinar – Impozitul pe profit.

(11.753 = 14.000 – 2.237)

exprimă profitul net obținut din activitățile de exploatare, financiară și extraordinară.

Situația modificărilor capitalului propriu

Situația modificărilor capitalului propriu cuprinde o prezentare a soldurilor inițiale și finale, precum și a modificărilor din cursul exercițiului financiar, aferente fiecărui element al capitalurilor proprii,

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- lei -

Denumirea elementului		Sold la începutul exerciţiului	Creşteri		Reduceri		Sold la sfârşitul exerciţiului financiar
			TOTAL, din care	Prin transfer	TOTAL, din care	Prin transfer	
Capital subscris		84.353	1.647	1.647			86.000
Patrimoniul regiei							1.787
Prime de capital							
Rezerve din reevaluare							
Rezerve legale		7.000	3.700				10.700
Rezerve statuare sau contractuale							
Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare		345			345	345	-
Alte rezerve							2.000
Acţiuni proprii		8.775	4.630				13.405
Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	sold C						7.153
	sold D						
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	sold C						
	sold D						
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea OMFP 1752/2005	sold C						
	sold D						
Profitul sau pierderea exerciţiului financiar	sold C1	10.000					14.000
	sold D						
Repartizarea profitului		10.000					9.410
TOTAL capitaluri proprii		82.588					96.588

Prezentările cifrice trebuie însoţite de informaţii referitoare la natura, sursa sau destinaţia transferurilor (modificărilor).

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Situația fluxurilor de trezorerie

Principalul obiectiv al Situației fluxurilor de trezorerie este de a reflecta influența activităților de exploatare, de investiții și de finanțare asupra mijloacelor bănești ale entității, pe parcursul unui exercițiu financiar.

Informațiile privind fluxurile de trezorerie oferă utilizatorilor situațiilor financiare o bază pentru evaluarea capacității entității de a genera numerar și echivalente de numerar, precum și a necesităților entității de a utiliza fluxurile de trezorerie.[1]

A. Activitatea de exploatare

• Profit înainte de impozitare.....14.000
+ Amortizări.....5.700
– Venituri.....1.000
+ Cheltuieli cu dobânzile.....300
= Profitul din exploatare înainte de modificările capitalului cumulat....19.000
– Creșteri comerciale și ale altor creanțe (21.800–25.300).....3.500
+ Descreșteri în valoarea stocurilor (24.500–22.500).....2.000
– Descreșteri în valoarea furnizorilor (10.000–9.000)(9000–10.000)..1000
= Numerar generat de activitatea de exploatare.....16.500
– Dobânzi plătite.....300
– Impozitul pe profit.....2.237
= Numerar net din activitatea exploatoare.....13.963

B. Activitatea de investiții

• Achiziția de imobilizări corporale (25.300–43.400).....18.100
+ Dobânda încasată..... –
= Numerar net din activitatea de investiții.....18.000

C. Activitatea de finanțare

• Încasări din emisiunea de acțiuni..... –
+ Încasări din împrumuturile pe termen lung.....8.350
= Numerar net din activitatea de finanțare.....18.050

D. Creșterea netă (13.963–18.100 + 8.350)..... .....4.213

[1] *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, Editura CFCCAR, 2005, p. 739.

BCU BASICE CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Note explicative la situațiile financiare anuale

Notele la situațiile financiare trebuie să conțină informații despre bazele de întocmire, despre politicile contabile specifice, informații cerute de IFRS-uri care nu sunt prezentate în bilanț, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii sau situațiile fluxurilor de trezorerie, informații care sunt relevante pentru înțelegerea acestora.

Pentru fiecare element și situațiile financiare (bilanț, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie se va face trimitere la informațiile aferente din note.

Aceste documente contabile conțin informații suplimentare, relevante pentru necesitățile utilizatorilor privind elementele mai semnificative, cum sunt:

Nota 1 ***Active imobilizate***

Denumirea elementului de imobilizare *)	Valoarea brută**)			
	Sold la începutul exercițiului financiar	Creșteri ****)	Cedări, transferuri și alte reduceri	Sold la sfârșitul exercițiului financiar
0	1	2	3	4=1+2-3
Terenuri	6.500	1.500		8.000

Ajustări de valoare ***) (amortizări și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare)			
Sold la începutul exercițiului financiar	Ajustări de înregistrare în cursul exercițiului financiar	Reduceri sau reluări	Sold la sfârșitul exercițiului financiar
5	6	7	8=5+6-7

*) Cheltuielile de constituire și cheltuielile de dezvoltare vor fi detaliate, prezentându-se motivele imobilizării și perioada de amortizare, cu justificarea acesteia.

**) Modificările valorii brute se vor prezenta plecând de la costul de achiziție sau costul de producție pentru fiecare element de imobilizare, în funcție de tratamentele contabile aplicate.

***) Se prezintă duratele de viață sau ratele de amortizare utilizate, metodele de amortizare și ajustările care privesc exercițiile financiare anterioare.

****) Se prezintă separat creșterile de valoare apărute din procesul de dezvoltare internă.

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Nota 2 *Provizioane*

Denumirea provizionului*)	Sold la începutul exercițiului financiar	Transferuri **)		Sold la sfârșitul exercițiului financiar
		În cont	Din cont	
0	1	2	3	4=1+2-3

*) Provizioanele prezentate în bilanț la „Alte provizioane" sunt descrise în notele explicative, dacă acestea sunt semnificative.
**) Cu explicarea naturii, sursei sau destinației acestora

Nota 3 *Repartizarea profitului*)*

- lei -

Destinația profitului	Suma
Profit net de repartizat:	11.763
- rezerva legală	4.705
- acoperirea pierderii contabile	-
- dividende etc.	4.705
Profit nerepartizat	2.353

*) În cazul acoperirii pierderii contabile reportate, se prezintă sursele de acoperire ale acesteia.

Nota 4 *Analiza rezultatului din exploatare*

- lei -

Denumirea indicatorului	Exemplul financiar	
	precedent	curent
0	1	2
1. Cifra de afaceri netă		58.000
2. Costul bunurilor vândute și al serviciilor prestate (rd. 3+4+5)		48.500
3. Cheltuielile activității de bază		35.200
4. Cheltuielile activităților auxiliare		5.800
5. Cheltuielile indirecte de producție		7.500
6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete (rd. 1-2)		9.500
7. Cheltuielile de desfacere		800
8. Cheltuieli generate de administrație		1.200
9. Alte venituri din exploatare		-
10. Rezultatul din exploatare (rd. 6-7-8+9)		7.500

BCU IASI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Nota 5 ***Situația creanțelor și datoriilor***

- lei -

Creanțe	Sold la sfârșitul exercițiului financiar	Termen de lichiditate	
		sub 1 an	peste 1 an
0	1=2+3	2	3
Total, din care:	38.574	31.800	6.747
	38.574	31.800	6.747

- lei -

Datorii*)	Sold la sfârșitul exercițiului financiar	Termen de exigibilitate		
		sub 1 an	1 – 5 ani	peste 5 ani
0	1=2+3+4	2	3	4
Total, din care:				
	64.955	33.705	11.250	20.000

*) Se menționează următoarele informații:

a) clauzele legate de achitarea datoriilor și rata dobânzii aferente împrumuturilor;

b) datoriile pentru care s-au depus garanții sau au fost efectuate ipotecări;

- valoarea datoriei;
- valoarea și natura garanțiilor;

c) valoarea obligațiilor pentru care s-au constituit provizioane;

d) valoarea obligațiilor privind plata pensiilor.

NOTA 6 ***Principii, politici și metode contabile***

Această notă cuprinde următoarele informații:

a) Reglementările contabile aplicate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale.

b) Abaterile de la principiile contabile și politicile contabile, de la metodele de evaluare și de la alte prevederi din reglementările contabile, menționându-se:

- natura;
- motivele;
- evaluarea efectului asupra activelor și datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii.

c) Dacă valorile prezentate în situațiile financiare nu sunt comparabile, absența comparabilității trebuie prezentată în notele explicative, însoțită de comentarii relevante.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

d) Valoarea reziduală pentru imobilizări stabilită în situația în care nu se cunoaşte prețul de achiziție sau costul de producție al acestora.

e) Suma dobânzilor incluse în costul activelor imobilizate şi circulante cu ciclu lung de producție.

f) În cazul reevaluării imobilizărilor corporale:

- elementele supuse reevaluării, precum şi metodele prin care sunt determinate valorile rezultate în urma reevaluării;
- valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate;
- tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare;
- modificările rezervei din reevaluare:
  - valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului financiar;
  - diferențele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar;
  - sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare;
  - valoarea rezervei din reevaluare la sfârşitul exercițiului financiar;

g) Dacă activele fac obiectul ajustărilor excepționale de valoare exclusiv în scop fiscal, suma ajustărilor şi motivele pentru care acestea au fost efectuate trebuie prezentate în notele explicative;

h) Dacă valoarea prezentată în bilanț, rezultată după aplicarea metodelor FIFO, CMP sau LIFO, diferă în mod semnificativ, la data bilanțului, de valoarea determinată pe baza ultimei valori de piață cunoscute înainte de data bilanțului, valoarea acestei diferențe trebuie prezentată în notele explicative ca total, pe categorii de active fungibile.

NOTA 7 ***Participații şi surse de finanțare***

Informațiile furnizate privesc:

a) Existența oricăror certificate de participare, valori mobilizate, obligațiuni convertibile, cu precizarea:

- numărului acestora şi a drepturilor pe care le conferă;

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- încadrării acestora la imobilizări financiare sau la investiții pe termen scurt, în funcție de intenția entității cu privire la durata deținerii titlurilor de valoare (peste un an, respectiv, de până la un an).
- denumirea și sediului social ale fiecăreia dintre entitățile în care compania deține interese de participare reprezentând un procent de capital de cel puțin 20%, precum și proporția de capital deținută, valoarea capitalului și rezervelor, profitul sau pierderea entității respective pentru ultimul exercițiu financiar pentru care au fost aprobate situațiile financiare anuale.
- denumirea sediului principal sau sediului social și formei juridice ale fiecăreia dintre entitățile la care compania este asociată cu răspundere limitată.

b) Capital social subscris/patrimoniul entității;

c) Numărul și valoarea totală a fiecărui tip de acțiuni emise, menționându-se dacă au fost integral vărsate și, după caz, numărul acțiunilor pentru care s-a cerut, fără rezultat, efectuarea vărsămintelor;

d) Acțiuni răscumpărabile:
- data cea mai apropiată și data de răscumpărare;
- caracterul obligatoriu sau neobligatoriu al răscumpărării;
- valoarea eventualei prime de răscumpărare;

e) Acțiuni emise în timpul exercițiului financiar:
- tipul de acțiuni;
- numărul de acțiuni emise;
- valoarea nominală totală și valoarea încasată la distribuire;
- drepturi legate de distribuție;
- numărul, descrierea și valoarea acțiunilor corespunzătoare;
- perioada de exercitare a drepturilor;
- prețul plătit pentru acțiunile distribuite.

f) Obligațiuni emise:
- tipul obligațiunilor emise;
- valoarea emisă și suma primită pentru fiecare tip de obligațiuni;
- obligațiuni emise de entitate, deținute de o persoană nominalizată sau împuternicită de aceasta:

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- valoarea nominală;
- valoarea înregistrată în momentul plății.

NOTA 8 *Informații privind salariații, administratorii și directorii*

Sunt menționate informații privind:

a) indemnizațiile acordate membrilor organelor de administrație, conducere și supraveghere;

b) obligațiile contractuale cu privire la plata pensiilor către foștii membri ai organelor de administrație, conducere și supraveghere, indicându-se valoarea totală a angajamentelor pentru fiecare categorie;

c) valoarea avansurilor și creditelor acordate membrilor organelor de administrație, conducere și supraveghere în timpul exercițiului financiar:

- rata dobânzii;
- principalele cauze ale creditului;
- suma rambursată până la acea dată;
- obligații viitoare de genul garanțiilor asumate de entitate în numele acestora;

d) salariați:

- număr mediu, cu defalcarea pe fiecare categorie;
- salarii plătite sau de plătit, aferente exercițiului financiar;
- cheltuieli cu asigurările sociale;
- alte cheltuieli cu contribuțiile pentru pensii.

NOTA 9 *Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiari*

1. Indicatori de lichiditate:

a) Indicatorul lichidității curente – oferă garanția acoperirii datoriilor curente din activele curente. Se calculează astfel:

Lichiditatea curentă = active curente: datorii curente

Valoarea recomandată acceptabilă a acestui indicator este în jur de 2.

b) Indicatorul lichidității imediate (indicatorul test acid) – arată posibilitatea achitării datoriilor curente din valorile de trezorerie disponibile exis-

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

tente, precum şi din cele care se vor încasa în urma lichidării creanţelor la scadenţă.

Lichiditatea imediată = (active curente – stocuri) : datorii curente

Dacă valoarea indicatorului este mai mare decât 1, există garanţia acoperirii datoriilor curente, iar dacă valoarea acestuia este cu mult mai mică decât 1, există grave dificultăţi de achitare a datoriilor scadente.

2. Indicatori de risc:

a) Indicatorul gradului de îndatorare – exprimă ponderea creditelor pe termen lung (capitalul împrumutat) în capitalul propriu sau în capitalul angajat (capital propriu + capital împrumutat).

Gradul de îndatorare = (capital împrumutat : capital propriu) x 100

Gradul de îndatorare = (capital împrumutat : capital angajat) x 100

b) Indicatorul privind acoperirea dobânzilor – determinată de câte ori entitatea poate achita cheltuielile cu dobânda.

(Profit înaintea plăţii dobânzii şi a impozitului pe profit) : (Cheltuieli cu dobânda) = Număr de ori

Cu cât valoarea indicatorului este mai mică, cu atât poziţia entităţii este considerată mai riscantă.

3. Indicatori de activitate (indicatori de gestiune) – furnizează informaţii cu privire la:

- viteza de intrare sau ieşire a fluxurilor de trezorerie ale entităţii;
- capacitatea entităţii de a controla capitalul circulant şi activităţile comerciale de bază ale entităţii:

a) Viteza de rotaţie a stocurilor (rulajul stocurilor) – aproximează de câte ori stocul a fost rulat de-a lungul exerciţiului financiar sau numărul de zile în care bunurile sunt stocate în entitate.

(Costul vânzărilor) : (Stoc mediu) = Număr de ori

sau

(Stoc mediu) : (Costul vânzărilor) x 365 egal Număr de zile de stocare

b) Viteza de rotaţie a creanţelor-clienţi – evidenţiază eficacitatea entităţii în colectarea creanţelor sale şi exprimă numărul de zile până la data la care clienţii îşi achită datoriile către entitate.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

(Sold mediu client) : (Cifra de afaceri) x 365 = Număr de zile de debitare

O valoare în creştere a indicatorului poate indica probleme legate de controlul creditului acordat clienţilor şi, în consecinţă, creanţe mai greu de încasat (clienţi rău platnici).

c) Viteza de rotaţie a creditelor – furnizori – aproximează numărul de zile de creditare pe care entitatea îl obţine de la furnizorii săi. În mod ideal, ar trebui să includă doar creditorii comerciali.

(Sold mediu furnizori) : (Achiziţii de bunuri, fără servicii) x 365 = Număr de zile de creditare

Pentru aproximarea achiziţiilor, se poate utiliza costul vânzărilor sau cifra de afaceri.

d) Viteza de rotaţie a activelor imobilizate – evaluează eficacitatea managementului activelor imobilizate prin examinarea valorii cifrei de afaceri generate de o anumită cantitate de active imobilizate.

(Cifra de afaceri) : (Active imobilizate)

e) Viteza de rotaţie a activelor totale – evaluează eficacitatea managementului activelor totale prin examinarea valorii cifrei de afaceri generate de acestea.

(Cifra de afaceri) : (Total active)

4. Indicatori de profitabilitate – exprimă eficienţa entităţii în realizarea de profit din resursele disponibile.

a) Rentabilitatea capitalului angajat – reprezintă profitul pe care îl obţine entitatea din banii investiţi în afacere.

(Profit înaintea plăţii dobânzii şi a impozitului pe profit) : (Capital angajat)

Capitalul angajat se referă la banii investiţi în entitate atât de către acţionari, cât şi de creditorii pe termen lung şi include capitalul propriu şi datoriile pe termen lung (sau active totale minus datorii curente)

b) Marja brută vânzări

(Profitul brut din vânzări) : (Cifra de afaceri) x 100

O scădere a procentului poate scoate în evidenţă faptul că entitatea nu este capabilă să îşi controleze costurile de producţie sau să obţină preţul de vânzare optim.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

NOTA 10 ***Alte informații***

În această notă, se cuprinde informații ce privesc:

a) Alte informații cu privire la prezentarea entității raportate;

b) Relațiile entității cu filiale, entități asociate sau cu alte entități în care se dețin participații;

c) Bazele de conversie utilizate pentru exprimarea în moneda națională a elementelor de activ și de pasiv, a veniturilor și cheltuielilor evidențiate inițial într-o monedă străină;

d) Informații referitoare la impozitul pe profit: proporția în care impozitul pe profit afectează rezultatul din activitatea curentă și rezultatul din activitatea extraordinară; reconcilierea dintre rezultatul exercițiului financiar și rezultatul fiscal, așa cum este prezentat în declarația de impozit; măsura în care calcularea profitului sau pierderii exercițiului financiar a afectată de o evaluare a elementelor care, prin derogare de la principiile contabile generale și regulile contabile de evaluare, a fost efectuată în exercițiul financiar curent sau într-un exercițiu financiar precedent în vederea obținerii de facilități fiscale, impozitul pe profit rămas de plată);

e) Cifra de afaceri: prezentarea acesteia pe segmente de activități și pe piețe geografice);

f) Dacă evenimentele ulterioare datei bilanțului au o asemenea importanță încât neprezentarea lor ar putea afecta capacitatea utilizatorilor situațiilor financiare de a face evaluări și de a lua decizii corecte, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente (natura evenimentului și o estimare a efectului financiar sau o mențiune conform căreia o astfel de estimare nu poate să fie făcută);

g) Explicații despre valoarea și natura veniturilor și cheltuielilor extraordinare, veniturilor și cheltuielilor înregistrate în avans (în situația în care acestea sunt semnificative);

h) Ratele achitate în cadrul unui contract de leasing;

BCU IASI-CENTRALA UNIVERSITARA LIBRARY

i) În cazul unui leasing financiar, locatarul va prezenta următoarele informații:

- o descriere generală a contractelor semnificative de leasing ale locatarului;
- dobânda de încasat aferentă perioadelor viitoare.

În cazul unui leasing financiar, locatarul va prezenta o descriere generală a contractelor importante de leasing ale locatarului, incluzând, dar fără a se limita la:

- existența și condițiile opțiunilor de reînnoire sau cumpărare;
- restricțiile impuse prin contractele de leasing, cum ar fi cele referitoare la datorii suplimentare și alte operațiuni de leasing; dobânda de plătit aferentă perioadelor viitoare.

j) onorariile plătite auditorilor/cenzorilor și onorariile plătite pentru alte servicii de certificare, servicii de consultanță fiscală și alte servicii decât cele de audit;

k) efectele comerciale scontate neajunse la scadență;

l) dacă suma de rambursat pentru datorii este mai mare decât suma primită, diferența se prezintă în notele explicative;

m) datoriile probabile și angajamentele acordate;

n) angajamentele sub forma garanțiilor de orice fel trebuie, în cazul în care nu există obligația de a le prezenta ca datorii, să fie în mod clar prezentate în notele explicative, și trebuie făcută distincție între diferitele tipuri de garanții recunoscute de legislația națională. De asemenea, trebuie făcută o prezentare separată a oricărei garanții valorice care a fost prevăzută. Angajamentele de acest tip care există în relația cu entitățile afiliate trebuie prezentate distinct;

o) dacă un activ sau o datorie are legătură cu mai mult de un element din formatul de bilanț, relația sa cu alte elemente trebuie prezentată în notele explicative, dacă o asemenea prezentare este esențială pentru înțelegerea situațiilor financiare anuale;

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

p) orice detaliere a elementelor din situațiile financiare anuale, atunci când aceste elemente sunt semnificative și sunt relevante utilizatorii situațiilor financiare.

Raportul administratorilor

Consiliul de administrație elaborează pentru fiecare exercițiu financiar un raport, denumit „Raportul administratorilor", care cuprinde cel puțin o prezentare fidelă a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale financiare, împreună cu o descriere a principalelor riscuri și incertitudini cu care se confruntă entitatea. Raportul administratorilor reprezintă o analiză echilibrată și cuprinzătoare a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale financiare, corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților,

În măsura în care este necesar pentru a înțelege dezvoltarea entității, performanța sau poziția sa financiară, analiza cuprinde *indicatori financiari* și, atunci când este cazul, *indicatori nefinanciari-cheie de performanță*, relevanți pentru activități specifice, inclusiv, informații despre aspecte privind mediul înconjurător și angajații.

În raportul administratorilor, sunt incluse, atunci când este cazul, referiri și explicații suplimentare privind sumele raportate în situațiile financiare anuale.

Raportul administratorilor oferă, de asemenea, informații despre:

a) evenimente importante apărute după sfârșitul exercițiului financiar;
b) dezvoltarea previzibilă a entității;
c) activitățile din domeniul cercetării și dezvoltării;
d) informații privind achizițiile propriilor acțiuni, și anume:

- motivele achizițiilor efectuate în cursul exercițiului financiar;
- numărul și valoarea acțiunilor achiziționate și înstrăinate în cursul exercițiului financiar și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;
- în cazul achiziției și înstrăinării cu titlu oneros, contravaloarea acțiunilor;

BCU IASI BIBLIOTECA UNIVERSITARA

- numărul şi valoarea nominală a tuturor acţiunilor achiziţionate şi deţinute de entitate şi proporţia din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;

e) existenţa de sucursale ale entităţii;

f) utilizarea de către entitate a instrumentelor financiare, în cazul în care sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, datoriilor, poziţiei financiare şi a profitului sau pierderii:

- obiectivele şi politicile entităţii în materie de gestiune a riscului financiar, inclusiv, politica sa de acoperire împotriva riscurilor pentru fiecare tip major de tranzacţie previzionată pentru care se utilizează contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, şi – expunerea entităţii la riscul de preţ, riscul de credit, riscul de lichiditate şi la riscul fluxului de trezorerie.

Scopul acestor prezentări este de a furniza informaţii care să ajute la înţelegerea mai bună a semnificaţiei instrumentelor financiare sau extrabilanţiere asupra situaţiei financiare a unei entităţi, rezultatelor activităţii ei şi fluxurilor de trezorerie şi de a ajuta în evaluarea sumelor, momentului apariţiei şi gradului de siguranţă a fluxurilor de trezorerie viitoare asociate cu acele instrumente.

Aceste informaţii au rolul de a-i ajuta pe utilizatorii situaţiilor financiare în evaluarea gradului de risc aferent instrumentelor financiare, recunoscute sau nu în bilanţ.

Tranzacţiile cu instrumente financiare pot avea ca rezultat pentru o entitate asumarea sau transferarea către alte părţi a unuia sau mai multora dintre riscurile financiare, cum sunt:

a) Riscul de piaţă cuprinde trei tipuri de risc:

- *riscul valutar* – este riscul ca valoarea unui instrument financiar să fluctueze din cauza variaţiilor cursului de schimb valutar;
- *riscul ratei dobânzii la valoarea justă* – este riscul ca valoarea unui instrument financiar să fluctueze din cauza variaţiilor ratelor de piaţă ale dobânzii;
- *riscul de preţ* – este riscul ca valoarea unui instrument financiar să fluctueze ca rezultat al schimbării preţurilor pieţei, chiar

BCU IAŞI – CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

dacă aceste schimbări sunt cauzate de factori specifici instrumentelor individuale sau emitentului acestora, sau factori care afectează toate instrumentele tranzacționate pe piață.

Termenul „risc de piață" încorporează nu numai potențialul de pierdere, dar și cel de câștig.

b) Riscul de credit – este riscul ca una dintre părțile instrumentului financiar să nu execute obligația asumată, cauzând celeilalte părți o pierdere financiară.

c) Riscul de lichiditate (riscul de finanțare) – este riscul ca o entitate să întâlnească dificultăți în procurarea fondurilor necesare pentru îndeplinirea angajamentelor aferente instrumentelor financiare. Riscul de lichidare poate rezulta din incapacitatea de a vinde repede un activ financiar la o valoare apropiată de valoarea sa justă.

d) Riscul ratei la fluxul de trezorerie – este riscul ca fluxurile de trezorerie viitoare să fluctueze din cauza variațiilor ratelor de piață ale dobânzii.

De exemplu, în cazul unui instrument de împrumut cu rată variabilă, astfel de fluctuații constau în schimbarea ratei dobânzii efective a instrumentului financiar, fără o schimbare corespondentă a valorii sale juste.

O entitate trebuie să prezinte obiectivele și politicile de gestionare a riscului, inclusiv, politicile de acoperire a acestuia.

În cazul entităților ale căror *valori mobiliare* – în totalitate sau o parte din aceste titluri – *sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată* și care fac obiectul unei oferte publice de preluare, astfel cum acestea sunt definite în legislația în vigoare privind piața de capital, raportul administratorilor trebuie să cuprindă următoarele informații despre:

- structura capitalului lor, inclusiv, valorile mobiliare care nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, cu indicarea claselor diferite de acțiuni și, dacă este cazul, pentru fiecare clasă de acțiuni, drepturile și obligațiile atașate clasei respective și procentul din capitalul social total pe care îl reprezintă;

BCU "ȘTEFAN CEL MARE" SUCEAVA

- orice restricții legate de transferul de valori mobiliare, cum ar fi limitările privind deținerea de titluri de valoare sau necesitatea de a obține aprobarea entității sau a altor deținători de valori mobiliare;
- deținerile semnificative directe și indirecte de acțiuni, inclusiv deținerile indirecte prin structuri piramidale și deținerii încrucișate de acțiuni, așa cum acestea sunt definite în reglementările în vigoare privind piața de capital;
- deținătorii oricăror valori mobiliare cu drepturi speciale de control și o descriere a acestor drepturi;
- sistemul de control al oricărei scheme de acordare de acțiuni salariaților, dacă drepturile de control nu se exercită direct de către salariați;
- orice restricții privind drepturile de vot, cum ar fi limitările drepturilor de vot ale deținătorilor unui procent stabilit sau număr de voturi, termenele de exercitare a drepturilor de vot sau sistemele prin care, cooperând cu entitatea, drepturile financiare atașate valorilor mobiliare sunt separate de deținerea de valori mobiliare;
- orice acorduri dintre acționari care sunt cunoscute de către entitate și care pot avea ca rezultat restricții referitoare la transferul valorilor mobiliare și/sau la drepturile de vot;
- regulile care prevăd numirea sau înlocuirea membrilor consiliului de administrație și modificarea actelor constitutive ale entității;
- puterile membrilor consiliului de administrație și, în special, cele referitoare la emiterea sau răscumpărarea de acțiuni;
- orice acorduri semnificative la care entitatea este parte și care intră în vigoare, se modifică sau încetează în funcție de o modificare a controlului entității, ca urmare a unei oferte publice de preluare, și efectele rezultate din aceasta, cu excepția cazului în care prezentarea acestor informații ar prejudicia grav entitatea, această excepție nu se aplică în cazul în care entitatea este obligată, în mod special, să prezinte asemenea informații conform altor cerințe legale;
- orice acorduri dintre entitate și membrii consiliului său de administrație sau salariați, prin care se oferă compensări dacă aceștia demi-

BCU IASI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

sionează sau sunt concediați fără un motiv rezonabil sau dacă relația de angajare încetează din cauza unei oferte publice de preluare.

Raportul administratorilor **se aprobă** de *consiliul de administrație* și **se semnează** în numele acestuia de *președintele consiliului*.

Auditarea sau verificarea situațiilor financiare anuale

Situațiile financiare anuale ale entităților se auditează de către una sau mai multe persoane fizice sau juridice autorizate în condițiile legii.

Auditorii financiari își exprimă o opinie referitoare la gradul de conformitate a raportului administratorilor cu situațiile financiare anuale pentru același exercițiu financiar.

Entitățile care întocmesc situații financiare simplificate nu au obligația auditării situațiilor financiare anuale. Situațiile financiare anuale ale acestor entități se verifică potrivit prevederilor legislației în materie.

Raportul auditorilor financiari cuprinde:

a) menționarea situațiilor financiare anuale care fac obiectul auditului financiar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;

b) o descriere a ariei auditului financiar, respectiv, a standardelor de audit, conform cărora a fost efectuat auditul financiar;

c) o opinie de audit care exprimă, în mod clar, opinia auditorilor financiari, potrivit căreia situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă conform cadrului relevant de raportare financiară și, după caz, dacă situațiile financiare anuale respectă cerințele legale; opinia de audit este fără rezerve, cu rezerve, o opinie contrară sau, dacă auditorii financiari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit, imposibilitatea exprimării unei opinii;

d) o referire la aspectele asupra cărora auditorii financiari atrag atenția, printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;

e) o opinie privind gradul de conformitate a raportului administratorilor cu situațiile financiare anuale pentru același exercițiu financiar.

BCU IASI - ALEXANDRU IOAN CUZA UNIVERSITY LIBRARY

f) Raportul se semnează de către auditori financiari, persoane fizice, în numele acestora sau al auditorilor persoane juridice autorizate, după caz, şi se datează.

Aprobarea, semnarea şi publicarea situaţiilor financiare anuale

Situaţiile financiare au înscrise clar numele şi prenumele persoanei care le-a întocmit, calitatea acestora (director economic, contabil-şef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcţie, expert contabil, contabil autorizat), precum şi numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Situaţiile financiare anuale, însoţite de raportul administratorilor pentru exerciţiul financiar în cauză, sunt supuse aprobării adunării generale a acţionarilor sau asociaţiilor, potrivit legislaţiei în vigoare.

Situaţiile financiare anuale, aprobate în mod corespunzător, şi raportul administratorilor, împreună cu raportul de audit sau raportul de verificare, după caz, se publică în conformitate cu legislaţia în vigoare.

Ori de câte ori situaţiile financiare anuale şi raportul administratorilor se aplică în întregime, acestea trebuie să fie reproduse în forma şi conţinutul pe baza cărora auditorii financiari sau persoanele care au efectuat verificarea, după caz, şi-au întocmit raportul lor. Acestea trebuie să fie însoţite de textul complet al raportului de audit sau al raportului de verificare, după caz.

Dacă situaţiile financiare anuale nu se publică în întregime, trebuie să se indice faptul că versiunea publicată este o formă prescurtată şi trebuie să se facă trimitere la oficiul registrului comerţului la care au fost depuse. În cazul în care situaţiile financiare anuale nu au fost încă depuse, acest lucru trebuie prezentat. Raportul de audit nu se publică, dar se menţionează dacă a fost exprimată o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve sau contrară, sau dacă auditorii financiari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit. De asemenea, se menţionează dacă raportul de audit face referire la aspecte asupra cărora auditorii financiari atrag atenţia printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve. Împreună cu situaţiile financiare

BCU "MIHAIL EMINESCU" UNIVERSITY LIBRARY

anuale, trebuie publicată propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile (aceste aspecte se prezintă în notele explicative).

8.8. Întrebări recapitulative

1. Ce reprezintă poziția financiară și care sunt structurile patrimoniale specifice acesteia?

2. Ce reprezintă performanța financiară și care sunt structurile patrimoniale specifice acesteia?

3. Care este obiectivul situațiilor financiare anuale și cum se realizează acesta?

4. Care sunt caracteristicile calitative ale situațiilor financiare?

5. La ce valoare sunt evaluate activele imobilizate în bilanțul contabil?

6. Care sunt capitolele și posturile din grupa „B" a bilanțului contabil?

7. Care grupe și posturi din bilanțul contabil sunt rectificate de soldul debitor al contului 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor"?

8. Care sunt capitolele și posturile din grupa de bilanț „Capital și rezerve"?

9. Care sunt lucrările premergătoare întocmirii situațiilor financiare anuale?

10. Cum sunt valorificate rezultatele inventarierii?

11. Cum se determină rezultatul fiscal?

12. Ce informații furnizează notele la situațiile financiare?

13. Cum se determină rezultatul curent al exercițiului financiar?

14. Cum sunt definite grupele din bilanțul contabil?

15. Care este relația de calcul pentru determinarea sumei înscrise în grupa de bilanț F „Total active – datorii curente"?

BCU IASI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

8.9. Teste grilă de autoevaluare

1) În cursul perioadei de gestiune, entitatea a efectuat următoarele operațiuni de încasări și plăți:

- încasări: vânzări de produse finite: 20.000 lei, vânzări de terenuri: 5.000 lei, dividende: 12.000 lei, emisiuni de acțiuni pentru majorarea capitalului social: 2.700 lei, credite bancare pe termen lung: 1.500 lei;
- plăți: datorii furnizori: 1.500 lei, ajutoare materiale: 250 lei, dobânzi la credite bancare pe termen scurt: 10 lei, impozit pe profit: 600 lei, achiziții de utilaje: 50.000 lei.

Fluxurile de trezorerie din activități de exploatare, investiții și finanțare sunt:

a) +22.640	+38.000	-1.500
b) +17.650	-38.000	+4.200
c) +17.640	-33.000	+4.200
d) -17.640	+33.000	-4.200

2) Dispunem de următoarele informații la sfârșitul exercițiului N: produse finite în stoc, evaluate la costul de producție de 10.000 lei; 30% din stocul de produse finite sunt vândute, prețul de vânzare: 15.000 lei, reducerea comercială acordată este de 10 %, cheltuielile ocazionate de obținerea produselor finite: consum de materii prime: 1.000 lei, salarii datorate: 2.000 lei și plătite: 2.050 lei, contribuțiile asupra salariilor suportate de entitate: 900 lei, dobânzi datorate: 400 lei, amenzi datorate: 100 lei.

Care sunt valorile pentru rezultatul fiscal și excedentul brut de exploatare?

a)	16.100	19.500
b)	16.200	16.600
c)	9.100	20.500
d)	9.200	16.000

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3) La sfârşitul exercițiului financiar N, dispunem de următoarele informații (solduri finale ale conturilor): 701 sold creditor 6.000 lei, 707 sold creditor 1.800 lei, 607 sold debitor 1.200 lei, 711 sold debitor 800 lei, 7411 sold creditor 700 lei, 722 sold creditor 5.000 lei.

Care sunt sumele ce se înscriu în contul de profit şi pierdere la indicatorii: producția vândută, cifra de afaceri netă şi venituri din exploatare, total.

a)	6.600	7.300	14.300
b)	7.800	8.500	12.700
c)	6.000	8.500	12.700
d)	6.000	6.600	11.500

4) Dispunem de următoarele informații (solduri finale ale conturilor): 2131 sold debitor 10.000 lei, 2813 sold creditor 4.000 lei, 261 sold debitor 2.500 lei, 2961 sold creditor 500 lei, 2691 sold creditor 800 lei, 2111 sold debitor 6.000 lei, 301 sold debitor 2.000 lei, 391 sold creditor 400 lei, 345 sold debitor 4.500 lei, 348 sold creditor 700 lei, 411 sold debitor 3.920 lei, 4118 sold debitor 2.200 lei, 419 sold creditor 1.700 lei, 409 sold debitor 900 lei. Care este valoarea activelor imobilizate şi activelor circulante:

a)	18.500	11.290
b)	15.000	12.190
c)	14.500	12.890
d)	14.000	11.420

5) În cursul perioadei de gestiune, au loc operațiunile: achiziții de stocuri de materii prime, cost de achiziție: 800 lei, stoc de materii prime: 500 lei, stocuri finale de materii prime: 1.100 lei, salarii datorate: 1.400 lei, salarii plătite: 1.500 lei, amortizări: 700 lei, amenzi şi penalități datorate autorităților române: 900 lei, din care plătite: 800 lei, dobânzi datorate: 300 lei, plătite: 280 lei, servicii primite de la terți, facturate: 510 lei, şi nefacturate: 1.300 lei, stocuri inițiale de produse finite, evaluate la cost de producție 700 lei, produse finite recepționate, evaluate la cost de producție: 10.000 lei, vânzări de produse finite facturate: 14.000 lei şi nefacturate: 2.600 lei, stoc de produse finite la sfârşitul perioadei: 8.500 lei, vânzări de

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

mărfuri: 1.300 lei, ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare: 3.000 lei, dividende de primit 700 lei, dividende de plătit 800 lei, ajustări pentru deprecierea imobilizărilor reluate la venituri 1.200 lei.

Care este rezultatul contabil şi rezultatul fiscal.

a) 11.190 16.390
b) 18.090 18.190
c) 17.990 18.190
d) 17.940 17.740

6) Dispunem de următoarele informaţii: achiziţii de materii prime: 1.000 lei, cheltuieli cu utilităţile (energie+apă): 300 lei, recepţie de produse finite, evaluate la costul de producţie: 1.000 lei, vânzări de produse finite 1.500 lei, venituri din producţia de imobilizări necorporale: 400 lei, solduri iniţiale la materii prime: 500 lei şi la produse finite: 700 lei, solduri finale la materii prime: 300 lei şi la produse finite: 600 lei.

Care este valoarea adăugată creată de entitate ?

a) -1.200
b) 300
c) 1.000
d) 700

7) Totalul grupei de bilanţ „Total active minus datorii curente" se determină pe baza relaţiei:

a) active imobilizate + active circulante – datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an;

b) total active – datorii curente + cheltuieli înregistrate în avans;

c) total active – datorii care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an + venituri în avans;

d) active imobilizate + active circulante nete – subvenţii pentru investiţii.

8) Dispunem de următoarele informaţii: venituri din vânzarea mărfurilor: 1.800 lei, reducerea comercială acordată: 10 %, venituri din vânzarea produselor finite: 2.980 lei, stocul iniţial de produse finite: 2.500 lei, stocul final de produse finite: 2.300 lei, producţia de imobilizări: 4.000 lei,

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

alte venituri din exploatare: 200 lei, subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete 340 lei. Care este valoarea producției exercițiului și cifra de afaceri netă?

a) 6.780 4.840
b) 4.780 5.320
c) 4.580 4.980
d) 4.980 4.780

9) Dispunem de următoarele informații: capitaluri proprii la sfârșitul exercițiului N: 25.000 lei și N-1: 16.000 lei. În cursul exercițiului N, au avut loc operațiunile: creșteri de capital prin aporturi în numerar: 1.000 lei, în natură: 2.000 lei, conversia obligațiunilor în acțiuni: 800 lei, încorporarea rezervelor în capitalul social: 1.200 lei, dividende acordate: 500 lei. Care este rezultatul net aferent exercițiului N ?

a) 7.560
b) 9.400
c) 5.040
d) 10.080

10) La sfârșitul exercițiului N, dispunem de următoarele informații (solduri ale conturilor): 601 – 5.500 lei, 641 – 14.000 lei, 6811 – 6.000 lei, 6581 – 800 lei, 667 – 500 lei și 6583 – 9.000 lei. Care este suma înscrisă în contul de profit și pierdere la „Cheltuieli de exploatare – total":

a) 26.300
b) 35.800
c) 35.300
d) 34.500

BCU IASI/CENTRUL UNIVERSITAR LIBRARY

Răspunsuri la testele grilă:

1. c;
2. b;
3. c;
4. d;
5. c;
6. b;
7. d;
8. a;
9. c;
10. c.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

PLANUL DE CONTURI GENERAL

(Conform Ordinului M.F.P. nr. 1752/2005)

CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL ŞI REZERVE

101. Capital[1]
- 1011. Capital subscris nevărsat
- 1012. Capital subscris vărsat
- 1015. Patrimoniul regiei
- 1016. Patrimoniul public

104. Prime de capital
- 1041. Prime de emisiune
- 1042. Prime de fuziune/divizare
- 1043. Prime de aport
- 1044. Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni

105. Rezerve din reevaluare

106. Rezerve
- 1061. Rezerve legale
- 1063. Rezerve statutare sau contractuale
- 1064. Rezerve de valoare justă[2]
- 1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
- 1068. Alte rezerve

107. Rezerve din conversie[2]

108. Interese minoritare[2]
- 1081. Interese minoritare – rezultatul exerciţiului financiar
- 1082. Interese minoritare – alte capitaluri proprii

109. Acţiuni proprii
- 1091. Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt
- 1092. Acţiuni proprii deţinute pe termen lung

11. REZULTATUL REPORTAT

117. Rezultatul reportat
- 1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită
- 1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima data a IAS, mai puţin IAS 29[1]

---

[1] În funcţie de forma juridică a entităţii se înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.

[2] Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate

BCU "CAROL I" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile
1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene

12. REZULTATUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR

121. Profit sau pierdere
129. Repartizarea profitului

13. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII

131. Subvenții guvernamentale pentru investiții
132. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții
133. Donații pentru investiții
134. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor
138. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții

14. CÂȘTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII

141. Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii

15. PROVIZIOANE

151. Provizioane
1511. Provizioane pentru litigii
1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților
1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea[2]
1514. Provizioane pentru restructurare
1515. Provizioane pentru pensii și obligații similare
1516. Provizioane pentru impozite
1518. Alte provizioane

---

[1] Acest cont apare doar la agenții economici care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 94/2001 și până la închiderea soldului acestui cont.

[2] Acest cont apare doar la agenții economici care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 94/2001 și până la scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale în valoarea cărora au fost incluse aceste provizioane. Ca urmare, aceste provizioane nu se mai pot constitui în baza prezentelor reglementări.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

16. ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE

161. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
    1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat
    1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de bănci
    1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat
    1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
162. Credite bancare pe termen lung
    1621. Credite bancare pe termen lung
    1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă
    1623. Credite externe guvernamentale
    1624. Credite bancare externe garantate de stat
    1625. Credite bancare externe garantate de bănci
    1626. Credite de la trezoreria statului
    1627. Credite bancare interne garantate de stat
166. Datorii care privesc imobilizările financiare
    1661. Datorii faţă de entităţile afiliate
    1663. Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare
167. Alte împrumuturi şi datorii asimilate
168. Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
    1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni
    1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung
    1685. Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate
    1686. Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare
    1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
169. Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201. Cheltuieli de constituire
203. Cheltuieli de dezvoltare
205. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare
207. Fond comercial
    2071. Fond comercial pozitiv[1]
    2075. Fond comercial negativ[2]

[1] Acest cont apare, de regulă, în situaţiile financiare anuale consolidate.
[2] Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate.

208. Alte imobilizări necorporale

21. IMOBILIZĂRI CORPORALE

211. Terenuri şi amenajări de terenuri
  2111. Terenuri
  2112. Amenajări de terenuri
212. Construcţii
213. Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii
  2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)
  2132. Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
  2133. Mijloace de transport
  2134. Animale şi plantaţii
214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale

23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS ŞI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI

231. Imobilizări corporale în curs de execuţie
232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
233. Imobilizări necorporale în curs de execuţie
234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
263. Interese de participare
264. Titluri puse în echivalenţă[1]
265. Alte titluri imobilizate
267. Creanţe imobilizate
  2671. Sume datorate de entităţile afiliate
  2672. Dobânda aferentă sumelor datorate de entităţile afiliate
  2673. Creanţe legate de interesele de participare
  2674. Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare
  2675. Împrumuturi acordate pe termen lung
  2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
  2678. Alte creanţe imobilizate
  2679. Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate
269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
  2691. Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate
  2692. Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare
  2693. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare

[1] Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate

BCU "LUCIAN BLAGA" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

280. Amortizări privind imobilizările necorporale
- 2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire
- 2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
- 2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare
- 2807. Amortizarea fondului comercial[1]
- 2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale

281. Amortizări privind imobilizările corporale
- 2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri
- 2812. Amortizarea construcțiilor
- 2813. Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor
- 2814. Amortizarea altor imobilizări corporale

29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR

290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
- 2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare
- 2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare
- 2907. Ajustări pentru deprecierea fondului comercial[2]
- 2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale

291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
- 2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri
- 2912. Ajustări pentru deprecierea construcțiilor
- 2913. Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor
- 2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale

293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție
- 2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție
- 2933. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție

296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
- 2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate
- 2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare
- 2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate
- 2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entitățile afiliate

[1] Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate.
[2] Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate.

2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor legate de interesele de participare
2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung
2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate

CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

30. STOCURI DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE

301. Materii prime
302. Materiale consumabile
- 3021. Materiale auxiliare
- 3022. Combustibili
- 3023. Materiale pentru ambalat
- 3024. Piese de schimb
- 3025. Semințe și materiale de plantat
- 3026. Furaje
- 3028. Alte materiale consumabile

303. Materiale de natura obiectelor de inventar
308. Diferențe de preț la materii prime și materiale

33. PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE

331. Produse în curs de execuție
332. Lucrări și servicii în curs de execuție

34. PRODUSE.

341. Semifabricate
345. Produse finite
346. Produse reziduale
348. Diferențe de preț la produse

35. STOCURI AFLATE LA TERȚI

351. Materii și materiale aflate la terți
354. Produse aflate la terți
356. Animale aflate la terți
357. Mărfuri aflate la terți
358. Ambalaje aflate la terți

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

36. ANIMALE

361. Animale şi păsări
368. Diferenţe de preţ la animale şi păsări

37. MĂRFURI

371. Mărfuri
378. Diferenţe de preţ la mărfuri

38. AMBALAJE

381. Ambalaje
388. Diferenţe de preţ la ambalaje

39. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime
392. Ajustări pentru deprecierea materialelor
    3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile
    3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
393. Ajustări pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie
394. Ajustări pentru deprecierea produselor
    3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor
    3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite
    3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale
395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi
    3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terţi
    3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terţi
    3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terţi
    3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terţi
    3956. Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terţi
    3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terţi
    3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terţi
396. Ajustări pentru deprecierea animalelor
397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor
398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 – CONTURI DE TERŢI

40. FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE

401. Furnizori
403. Efecte de plătit
404. Furnizori de imobilizări

BCU IAŞI

405. Efecte de plătit pentru imobilizări
408. Furnizori-facturi nesosite
409. Furnizori-debitori
    4091. Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
    4092. Furnizori-debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări

41. CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE

411. Clienţi
    4111. Clienţi
    4118. Clienţi incerţi sau în litigiu
413. Efecte de primit de la clienţi
418. Clienţi – facturi de întocmit
419. Clienţi – creditori

42. PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE

421. Personal – salarii datorate
423. Personal – ajutoare materiale datorate
424. Prime reprezentând participarea personalului la profit[1]
425. Avansuri acordate personalului
426. Drepturi de personal neridicate
427. Reţineri din salarii datorate terţilor
428. Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
    4281. Alte datorii în legătură cu personalul
    4282. Alte creanţe în legătură cu personalul

43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE

431. Asigurări sociale
    4311. Contribuţia unităţii la asigurările sociale
    4312. Contribuţia personalului la asigurările sociale
    4313. Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
    4314. Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate
437. Ajutor de şomaj
    4371. Contribuţia unităţii la fondul de şomaj
    4372. Contribuţia personalului la fondul de şomaj
438. Alte datorii şi creanţe sociale
    4381. Alte datorii sociale
    4382. Alte creanţe sociale

[1] Se utilizează atunci când există bază legală pentru acordarea acestora.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE

441. Impozitul pe profit/venit
    4411. Impozitul pe profit
    4418. Impozitul pe venit[1]
442. Taxa pe valoarea adăugată
    4423. TVA de plată
    4424. TVA de recuperat
    4426. TVA deductibilă
    4427. TVA colectată
    4428. TVA neexigibilă
444. Impozitul pe venituri de natura salariilor
445. Subvenţii
    4451. Subvenţii guvernamentale
    4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii
    4458. Alte sume primite cu caracter de subvenţii
446. Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447. Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate
448. Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
    4481. Alte datorii faţă de bugetul statului
    4482. Alte creanţe privind bugetul statului

45. GRUP ŞI ACŢIONARI/ASOCIAŢI

451. Decontări între entităţile afiliate
    4511. Decontări între entităţile afiliate
    4518. Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate
453. Decontări privind interesele de participare
    4531. Decontări privind interesele de participare
    4538. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
455. Sume datorate acţionarilor/asociaţilor
    4551. Acţionari/asociaţi – conturi curente
    4558. Acţionari/asociaţi – dobânzi la conturi curente
456. Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul
457. Dividende de plată
458. Decontări din operaţii în participaţie
    4581. Decontări din operaţii în participaţie – pasiv
    4582. Decontări din operaţii în participaţie – activ

[1] Se utilizează pentru evidenţierea impozitului pe venitul microîntreprinderilor, definite conform legii.

BCU IAŞI UNIVERSITY LIBRARY

46. DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI

461. Debitori diverşi
462. Creditori diverşi

47. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE

471. Cheltuieli înregistrate în avans
472. Venituri înregistrate în avans
473. Decontări din operaţii în curs de clarificare

48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII

481. Decontări între unitate şi subunităţi
482. Decontări între subunităţi

49. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR

491. Ajustări pentru deprecierea creanţelor – clienţi
495. Ajustări pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii / asociaţii
496. Ajustări pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi

CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE

50. INVESTIŢII PE TERMEN SCURT

501. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
505. Obligaţiuni emise şi răscumpărate
506. Obligaţiuni
508. Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate
    5081. Alte titluri de plasament
    5088. Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament
509. Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt
    5091. Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate
    5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii pe termen scurt

51. CONTURI LA BĂNCI

511. Valori de încasat
    5112. Cecuri de încasat
    5113. Efecte de încasat
    5114. Efecte remise spre scontare
512. Conturi curente la bănci
    5121. Conturi la bănci în lei
    5124. Conturi la bănci în valută

BCU "Ion Creangă" UNIVERSITY LIBRARY

5125. Sume în curs de decontare
518. Dobânzi
5186. Dobânzi de plătit
5187. Dobânzi de încasat
519. Credite bancare pe termen scurt
5191. Credite bancare pe termen scurt
5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
5193. Credite externe guvernamentale
5194. Credite externe garantate de stat
5195. Credite externe garantate de bănci
5196. Credite de la trezoreria statului
5197. Credite interne garantate de stat
5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53. CASA

531. Casa
5311. Casa în lei
5314. Casa în valută
532. Alte valori
5321. Timbre fiscale și poștale
5322. Bilete de tratament și odihnă
5323. Tichete și bilete de călătorie
5328. Alte valori

54. ACREDITIVE

541. Acreditive
5411. Acreditive în lei
5412. Acreditive în valută
542. Avansuri de trezorerie[1]

58. VIRAMENTE INTERNE

581. Viramente interne

59. AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE

591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate
595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate
596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor
598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate

[1] În acest cont vor fi evidențiate și sumele acordate prin sistemul de card-uri.

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CLASA 6 – CONTURI DE CHELTUIELI

60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE

601. Cheltuieli cu materiile prime
602. Cheltuieli cu materialele consumabile
    6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
    6022. Cheltuieli privind combustibilul
    6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
    6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
    6025. Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
    6026. Cheltuieli privind furajele
    6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604. Cheltuieli privind materialele nestocate
605. Cheltuieli privind energia și apa
606. Cheltuieli privind animalele și păsările
607. Cheltuieli privind mărfurile
608. Cheltuieli privind ambalajele

61. CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ȘI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI

611. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile
612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile
613. Cheltuieli cu primele de asigurare
614. Cheltuieli cu studiile și cercetările

62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI

621. Cheltuieli cu colaboratorii
622. Cheltuieli privind comisioanele și onorariile
623. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate
624. Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
625. Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
626. Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
627. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE

635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

64. CHELTUIELI CU PERSONALUL

641. Cheltuieli cu salariile personalului
642. Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților
645. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6451. Contribuția unității la asigurările sociale
6452. Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj
6453. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6458. Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială

65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

654. Pierderi din creanțe și debitori diverși
658. Alte cheltuieli de exploatare
6581. Despăgubiri, amenzi și penalități
6582. Donații și subvenții acordate
6583. Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital
6588. Alte cheltuieli de exploatare

66. CHELTUIELI FINANCIARE

663. Pierderi din creanțe legate de participații
664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642. Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate
665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar
666. Cheltuieli privind dobânzile
667. Cheltuieli privind sconturile acordate
668. Alte cheltuieli financiare

67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE

671. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare

68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ȘI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere
6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
686. Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare
6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE

691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
698. Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus[1]

CLASA 7 – CONTURI DE VENITURI

70. CIFRA DE AFACERI NETĂ

701. Venituri din vânzarea produselor finite
702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
704. Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705. Venituri din studii şi cercetări
706. Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707. Venituri din vânzarea mărfurilor
708. Venituri din activităţi diverse

71. VARIAŢIA STOCURILOR

711. Variaţia stocurilor

72. VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI

721. Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722. Venituri din producţia de imobilizări corporale

74. VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE

741. Venituri din subvenţii de exploatare
7411. Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri[2]
7412. Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile
7413. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli externe
7414. Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului
7415. Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţie socială
7416. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417. Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri
7418. Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată

---

[1] Se utilizează conform reglementărilor legale.
[2] Se ia în calcul la determinarea cifrei de afaceri.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754. Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși
758. Alte venituri din exploatare
    7581. Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități
    7582. Venituri din donații și subvenții primite
    7583. Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital
    7584. Venituri din subvenții pentru investiții
    7588. Alte venituri din exploatare

76. VENITURI FINANCIARE

761. Venituri din imobilizări financiare
    7611. Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate
    7613. Venituri din interese de participare
762. Venituri din investiții financiare pe termen scurt
763. Venituri din creanțe imobilizate
764. Venituri din investiții financiare cedate
    7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
    7642. Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate
765. Venituri din diferențe de curs valutar
766. Venituri din dobânzi
767. Venituri din sconturi obținute
768. Alte venituri financiare

77. VENITURI EXTRAORDINARE

771. Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare

78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

781. Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
    7812. Venituri din provizioane
    7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
    7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
    7815. Venituri din fondul comercial negativ[1]
786. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
    7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
    7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

[1] Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

BCU MS CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CLASA 8 – CONTURI SPECIALE

80. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI

801. Angajamente acordate
- 8011. Giruri și garanții acordate
- 8018. Alte angajamente acordate

802. Angajamente primite
- 8021. Giruri și garanții primite
- 8028. Alte angajamente primite

803. Alte conturi în afara bilanțului
- 8031. Imobilizări corporale luate cu chirie
- 8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
- 8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
- 8034. Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
- 8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință
- 8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate
- 8037. Efecte scontate neajunse la scadență
- 8038. Alte valori în afara bilanțului

804. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
- 8045. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

805. Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență
- 8051. Dobânzi de plătit
- 8052. Dobânzi de încasat

89. BILANȚ

891. Bilanț de deschidere
892. Bilanț de închidere

CLASA 9 – CONTURI DE GESTIUNE[1]

90. DECONTĂRI INTERNE

901. Decontări interne privind cheltuielile
902. Decontări interne privind producția obținută
903. Decontări interne privind diferențele de preț

[1] Pentru organizarea contabilității de gestiune, folosirea conturilor din această clasă este opțională.

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

92. CONTURI DE CALCULAȚIE

921. Cheltuielile activității de bază
922. Cheltuielile activităților auxiliare
923. Cheltuieli indirecte de producție
924. Cheltuieli generale de administrație
925. Cheltuieli de desfacere

93. COSTUL PRODUCȚIEI

931. Costul producției obținute
933. Costul producției în curs de execuție

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Bibliografie

1. Budugan, D., Georgescu, I. Berheci, I., Beţianu, F., *Contabilitate de gestiune*, Editura CECCAR, 2007.
2. Dumitrean, E., *Contabilitate financiară II,* Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2001.
3. Dumitru, C.G., *Contabilitate – aplicaţii, teste de autoevaluare, studii de caz şi practică contabilă*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005.
4. Feleagă, N., *Sisteme contabile internaţionale*, ediţia a II-a, volumul II, *Normele contabile internaţionale*, Editura Economică, Bucureşti, 2000.
5. Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I şi II, Editura Economică, Bucureşti, 1998.
6. Georgescu, I., Macovei, I. C., Berheci, M., *Contabilitatea firmei*, Editura Junimea, Iaşi, 2003.
7. Horomnea, E., Berheci, M., *Normalizarea contabilităţii întreprinderii*, Editura Universităţii „Al. I. Cuza", Iaşi, 2007.
8. Istrate, C., *Justificări alternative pentru unele reguli de evaluare şi de prezentare în contabilitate*, în volumul: *Normalizare şi armonizare în contabilitatea românească*, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004.
9. Istrate, C., *Elemente privind contabilitatea stocurilor aflate la terţi*, Revista *Contabilitatea, expertiza şi auditul firmelor*, nr. 8/2006.
10. Matiş, D., Pop, A., *Contabilitate financiară*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2007.
11. Needles, B. E., Anderson, H. R., Caldwell, J. C., *Principiile de bază ale contabilităţii*, Editura Arc, Chişinău, 2000.
12. Pântea, J. P., Bodea, G., *Contabilitatea financiară românească conformă cu directivele europene*, Editura Intelcredo, Deva, 2007.
13. Popa, I., *Opinii privind reevaluarea imobilizărilor corporale,* Editura Sincron, Cluj-Napoca, 2004.
14. Ristea, M., ş. a. *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004.
15. Ristea, M., Olimid, L., Calu, D.A., *Sisteme contabile comparate*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006.
16. Tabără, N., *Modernizarea contabilităţii şi controlului de gestiune*, Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2006.
17. Toma, C., *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească*, Editura Junimea, Iaşi, 2001.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

*** *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006.
*** *Ghidurile pentru înţelegerea şi aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004.
*** *Legea Contabilităţii nr. 82/1991*, modificată prin *Legea nr. 259/2007*, M.O. nr. 506/27.07.2007.
*** *O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea regelementărilor contabile conforme cu directivele europene, M. O. nr. 1080/30.11.2005.*
*** *O.M.F.P. nr. 1121/2006 privind aplicarea Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară, M. O. nr. 602/12.07.2006.*
*** Revista *Contabilitatea, expertiza şi auditul afacerilor*, colecţia 2001-2007.
*** Revista *Gestiunea şi contabilitaea firmei*, colecţia 2001-2007.
*** Revista *Tribuna Economică*, colecţia 2001-2007.

Culoarea este o pasiune, iar pasiunea se împarte...

tipografia sedcom libris

TIPOGRAFIA SEDCOM LIBRIS
IAŞI, ROMÂNIA
ISO 9001:2000
Şos. Moara de Foc nr. 4,
cod 700572, Iaşi, România
Tel.: +40.232.234.582, 270.479, 242.877;
Fax.: +40.232.233.080
E-mail: tipografia@sedcom.ro
http:// www.sedcom.ro

Bun de tipar: mai 2008

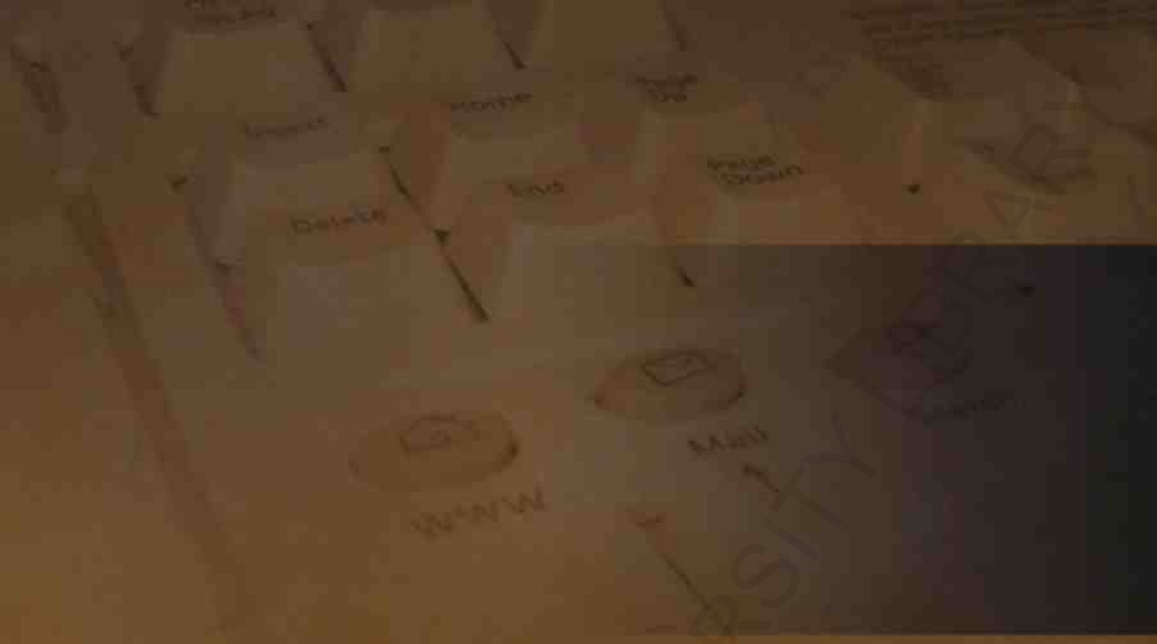
Pentru că ne pasă cine eşti, ce faci, cum faci şi unde vrei să ajungi...

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

LEI 38,00



Contabilitatea financiară, ca știință și activitate practică specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalului propriu, precum și a rezultatelor obținute de entitățile patrimoniale trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică a tranzacțiilor și evenimentelor economice, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele proprii ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.

editura sed.com libris
CARTEA ESTE O PASIUNE, IAR PASIUNEA SE ÎMPARTE...
acreditare C.N.C.S.I.S.
editare, traducere, tipărire,
propunere de publicare în străinătate,
promovare și difuzare în întreaga țară
PENTRU CĂ NE PASĂ CINE EȘTI, CE FACI, CUM FACI ȘI UNDE VREI SĂ AJUNGI...

I.S.B.N.: 978-973-670-272-3
6 420635 201001

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY